

2.8. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ И ПОТЕРЬ В ПЕРИОД ПРОСТОЯ (НА ПРИМЕРЕ ГОРНОДОБЫВА- ЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ КБР)

Сижажева С.С., к.э.н., доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита;
Кучукова З.Т., магистр

*Кабардино-Балкарский
государственный университет им. Х.М. Бербекова*

Действующая в настоящее время система бухгалтерского учета не позволяет формировать реальный показатель непроизводительных расходов и потерь. Существующий механизм учета потерь в основном ориентирован лишь на производственную стадию деятельности организации, в то время как потери, возникающие в период приостановки деятельности, не подлежат выявлению и анализу, что снижает возможность их предотвращения.

Остановка деятельности большинства промышленных предприятий страны привела к возникновению колоссального объема непроизводительных расходов и потерь. Следовательно, возникает острая необходимость определения величины расходов и потерь непроизводительного характера.

Существующая система бухгалтерского учета в промышленности не позволяет формировать реальный показатель непроизводительных расходов и потерь. Действующий механизм учета потерь в основном ориентирован лишь на производственную стадию деятельности организации, в то время как потери, возникающие в период приостановки деятельности, не подлежат выявлению, учету и анализу, что снижает возможность их предотвращения. В этой связи назревает необходимость четко налаженной информационной системы, позволяющей обеспечить системный подход к управлению расходами непроизводительного характера посредством регулирования информационных потоков между службами организации с целью своевременного обнаружения, фиксирования в учете, разработки оптимальных решений по их предотвращению.

Отсутствие надлежащего бухгалтерского учета непроизводительных расходов на предприятиях, находящихся в кризисном положении, не соответствует задачам возобновления производства, затрудняет анализ их величин, снижает ответственность руководителей и исполнителей работ, препятствует выявлению причин и виновников. Приводимые в отчетности данные о сумме потерь недостоверны, так как не вытекают из текущего учета, а основаны на неполных выборках. Однако даже эти сведения даются в общей сумме и не поддаются элементарному анализу. Таким образом, становится очевидным, что достоверность исходных данных – неперемное условие обоснования экономических расчетов.

Однако сложившаяся система формирования информации о затратах на производство и калькулирования себестоимости продукции на горнорудных предприятиях имеет ряд недостатков:

- не предоставляется информация о потерях, связанных с неполным использованием основных средств, о расходах по управлению, охране и т.д.;
- убытки от потерь при физическом и моральном износе, простое рабочих не выявляются и не анализируются;
- нет детализации на счетах бухгалтерского учета и в регистрах аналитического учета сведений о потерях при стихийных бедствиях и затратах на ликвидацию последствий таких потерь.

Таким образом, в целях проведения целенаправленных мер по ликвидации потерь и обоснованному решению вопроса о возобновлении производства необходимо эффективно использовать бухгалтерский учет как важнейший источник экономической информации. Для решения этого вопроса, прежде всего, необходимо разработать обоснованную методику полного учета непроизводительных расходов в условиях приостановки деятельности и длительного простоя предприятия.

Одним из важнейших условий эффективной организации учета является их систематизация на основе научно обоснованная классификация – системы соподчиненных классов, используемой как средство для установления связей между ними, а также для ориентации в многообразии понятий и существующих объектов.

В экономической литературе немало материалов по определению понятия потерь как экономической категории, классификации составляющих данный объект элементов и других рекомендаций.

Так, в горной промышленности используется Единая классификация потерь, согласно которой можно установить только производственные потери при добыче твердых полезных ископаемых. Данная классификация усовершенствована И.А. Бабокиным, содержание которой раскрывает нормируемые потери при добыче руды. Все эти рекомендации рассчитаны на нормальную деятельность предприятий. Между тем, несмотря на высокий уровень разработанности вопроса классификации потерь в экономической литературе и горном деле, на сегодняшний день нет группировки непроизводительных потерь, возникаемых в период простоя производства и длительного простоя.

В экономической литературе классификация видов непроизводительных расходов и потерь производится по следующим направлениям:

- потери от брака;
- потери от дефицита;
- потери от порчи ценностей;
- потери от простоя.

По источникам возмещения списание производится или на виновников, в случае если они найдены, или на финансовый результат.

Однако представленная группировка потерь не соответствует принципу комплексности. Так, в этой классификации нет места потерям, возникающим в период простоя производства и длительного простоя предприятия. Эти потери связаны не только с простоями рабочей силы и оборудования, но и неизбежно усиливаются хищениями и гибелью имущества, потерями от физического и морального износа, потерями при чрезвычайных ситуациях. Эта одна из причин, затрудняющих учет потерь и поиск возможностей их снижения.

Наибольшие потери непроизводительного характера сегодня допускаются в результате использования физически и морально изношенных объектов основных средств. Так, в ОАО «ТГОК» (Тырнаузский горнообогатительный комбинат) за квартал отчетного пери-

ода при плановых нормах извлечения металла 66% и фактически достигнутых за предыдущий период показателях 60,6%, извлечение триоксида вольфрама снизилось до 45,2%. По молибдену фактическое извлечение металла за 1-й квартал отчетного периода составило 53,4% при плановом показателе 59%. В результате невыполнения планового извлечения металла за 1-й квартал текущего года недополучено вольфрамового концентрата 200 т на сумму 8616 тыс. руб. и молибденового концентрата 1,8 т на сумму 522 тыс. руб. Всего по этой причине недодано товарной продукции за 1-й квартал текущего года на сумму 9138 тыс. руб. При этом значительные потери из-за снижения извлечения металла привели к увеличению издержек производства и затрат на 1 руб. товарной продукции в 1-м квартале до 1 руб. 53 коп.

Основные причины потери металла при добыче связаны со следующими основными факторами:

- имеющееся оборудование на обогатительной фабрике (флотационные машины) не соответствует объемам переработки рудной массы. Так, существующие флотационные машины имеют объемы камеры 12,5 куб. м, в то время как необходимы машины с объемом камеры 3,2-8,3 куб. м;
- происходят постоянные перебои поставки руды в корпус самоизвлечения (КСИ);
- частые аварии на гидротракте (от КСИ до обогатительной фабрики);
- повышенный физический и моральный износ основных средств.

Повышенный физический износ объектов на ОАО «ТГОК» связан с тем, что большая часть основных средств была приобретена в период с 1970 по 1985 гг. и после этого периода практически не обновлялась. Кроме того, если основные средства в других отраслях промышленности используются в одну или две смены, то в горной промышленности они функционируют в три смены, что соответственно отражается на экономических показателях функционирования основных средств. При этом на эффективность использования объектов основных средств оказывают климатические условия и постоянное ухудшение горно-геологических условий разработки месторождений полезных ископаемых. При продолжении работы на имеющемся оборудовании в ОАО «ТГОК» происходит снижение качества добываемой руды, возрастает себестоимость добытой руды и как следствие – увеличиваются убытки комбината, которые уже на сегодняшний день составляют десятки миллионов рублей. Однако потери, связанные с использованием физически и морально изношенными основными средствами, а также убытки от использования таких объектов не выявлялись и не анализировались, что существенно снижало показатели деятельности комбината. Это в свою очередь стало одним из факторов полной приостановки деятельности на ОАО «ТГОК». В таких условиях руководству комбината целесообразно провести замену имеющегося парка объектов основных средств, провести реконструкцию возможного для использования оборудования при принятии решения о возобновлении деятельности.

В то же время за период длительного простоя в ОАО «ТГОК» возникли колоссальные потери от гибели и хищения имущества. Еще десять лет назад все оборудование и техника находились в рабочем состоянии. Однако в настоящее время срезаны кабели, выведены из строя пять электровозов, 50 вагонеток, разукрупнены электроподстанции, экскаваторы, погрузочно-

разгрузочные машины с мощной броней, другая передвижная техника. Многие виды оборудования разрезаны и разобраны на запчасти. Ушло на лом даже арестованное по исполнительным листам оборудование. С территории комбината было вывезено 700 т металлоконструкций. Сегодня на рынке тонна вторчермета стоит 3,5 тыс. руб. Соответственно очевидно, что на вырученные деньги можно было погасить значительную долю долгов комбината, и прежде всего по заработной плате. Контроль за похищенным оборудованием не осуществляется. При этом отмеченные потери не находят должного отражения в бухгалтерском учете и не подлежат соответствующему анализу для их предотвращения и устранения. Следовательно, возникает необходимость выделения в видовой классификации такого признака, как потери при хищении имущества, что позволит проводить анализ размеров таких потерь и принимать соответствующие решения для их устранения и предотвращения возникновения.

Учитывая, что существующие принципы и методы учета потерь непроизводственного характера не в полной мере отвечает современным требованиям управления, представляется целесообразным дополнить их новыми классификационными признаками:

- потери при физическом и моральном износе в период длительного простоя;
- потери при чрезвычайных ситуациях;
- потери при хищениях и гибели имущества приостановленных производств и законсервированных предприятий», которые в синтезе с ранее действовавшими (требующими также существенного совершенствования) станут важным инструментом для построения целостной системы учета непроизводительных расходов и потерь.

Предлагаемая классификация непроизводительных расходов и потерь в период простоя позволит сформировать в учете данные для информационного обеспечения системы управления, полно характеризующие потери как единый показатель с необходимой степенью детализации для принятия обоснованных решений по важнейшим аспектам хозяйственной деятельности предприятий.

Становится очевидным, что непроизводительные расходы и потери, возникающие в период простоя, являясь объектом учета, подлежат:

- во-первых, регистрации посредством фиксирования в первичных документах;
- во-вторых, последующей оценке;
- в-третьих, отражению в текущем учете;
- и наконец, в-четвертых, представлению в виде обобщенных данных о сумме потерь с необходимой для управления степенью детализации данных.

Однако в настоящее время в учете непроизводительных расходов и потерь имеют место серьезные недостатки:

- во-первых, сумма потерь отражается на разных счетах (25, 26, 28, 91, 99) в совокупности с другими объектами учета, как это имеет место по нормируемым технологическим потерям;
- во-вторых, потери при физическом и моральном износе, стихийных бедствиях, хищениях и гибели имущества в период длительного простоя вообще игнорируются как объект учета.

Такая система учета отражает потери не в полном объеме, вуалирует их, не позволяет получить общий показатель непроизводительных расходов и потерь.

Например, так как горнодобывающая отрасль подвержена влиянию климатических условий, возможно

возникновение таких ситуаций, как землетрясения, сход селей, лавин и это приводят к колоссальным потерям. Последствия стихийных бедствий приводят к колоссальным потерям и расходам на устранение последствий стихии (это затраты по рекультивации земель, ремонту и восстановлению горных выработок, оборудования, зданий сооружений и т.д.). Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» [2] названные затраты учитываются в составе чрезвычайных расходов и отражают на счете 99 «Прибыли и убытки».

Так, в августе 2000 г. в Тырныаузе произошел сильнейший сход селевых потоков. В результате стихийного бедствия как город Тырныауз, так и ОАО «ТГОК» понес огромные потери. Были разрушены здания, сооружения комбината, завалены шахты, горные выработки, безвозвратно потеряны внеоборотные и оборотные активы. Общая сумма расходов составила 62,0 млн. руб., из них величина потерь – 49,5 млн. руб., затраты на ликвидацию – 12,5 млн. руб. В бухгалтерском учете ОАО «ТГОК» данные расходы были списаны на финансовый результат без детализации на потери и затраты на ликвидацию последствий. Это в свою очередь не позволяет выявить конкретную величину потерь при стихийных бедствиях и затрат на ликвидацию последствий стихийного бедствия.

Такой порядок списания потерь не позволяет при необходимости представить потери стоимости активов при стихийных бедствиях как самостоятельный показатель, выявляемый в бухгалтерском учете в системном порядке. Задача бухгалтерского учета состоит в том, чтобы четко выделять потери в системе информационного обеспечения управления. Кроме того, согласно Плану счетов счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для формирования конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году [3]. На счете 99 «Прибыли и убытки» кроме чрезвычайных расходов и доходов в течение отчетного периода отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- начисленные платежи по налогу на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Соответственно, детализированную информацию о значительной величине чрезвычайных расходов, связанных с ликвидацией последствий стихийных бедствий, по счету 99 «Прибыли и убытки» получить невозможно.

Таким образом, с учетом всего вышесказанного, становится очевидной необходимость для обособления в учете показателя непроизводительных расходов и потерь ведения специального счета 92 «Непроизводительные расходы и потери в период приостановки производства» с выделением соответствующих субсчетов:

- потери при физическом и моральном износе в период длительного простоя;
- потери при длительном простое оборудования;
- потери при хищении и гибели имущества в период простоя;
- потери при стихийных бедствиях;
- другие субсчета в зависимости от необходимости.

При этом в составе субсчета «Потери при стихийных бедствиях» необходимо учитывать затраты на ликвидацию последствий стихийных бедствий, квалифицируя их как непроизводительные расходы (потери). Для получения детализированной информации о потерях при стихийных ситуациях целесообразно ввести к субсчету «Потери от стихийных бедствий» аналитический счет «Затраты на ликвидацию последствий стихийных бедствий». Это позволит сформировать на субсчете «Потери от стихийных бедствий» полные данные о соответствующих потерях, которые в настоящее время в системе бухгалтерского учета не видны.

По дебету этого счета будут накапливаться данные о суммах всех затратах, а по кредиту их компенсации или списание соответственно на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таблица 1

УЧЕТ НЕПРОИЗВОДИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ И ПОТЕРЬ В ПЕРИОД ПРОСТОЯ

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена недостача имущества в результате хищения	94 «Недостачи и порчи ценностей»	01 «Основные средства»
2	Отражены потери имущества в результате хищения	92 «Непроизводительные расходы и потери», субсчет «Потери при хищении и гибели имущества»	94 «Недостачи и порчи ценностей»
3	Предъявлен иск виновнику	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	94 «Недостачи и порчи ценностей»
4	Списаны потери	99 «Прибыли и убытки»	92 «Непроизводительные расходы и потери», субсчет «Потери при хищении и гибели имущества»
5	Отражена недостача имущества в результате стихийного бедствия	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	01, 10, 43
6	Оприходован металлом в результате стихийного бедствия	10 «Материалы»	91 «Прочие доходы и расходы»
7	Отражены затраты, связанные с ликвидацией последствий стихийного бедствия	92 «Непроизводительные расходы и потери», субсчет «Потери при стихийных бедствиях»	70, 69, 60, 10 и т.д.
8	Отражены потери, возникшие в результате стихийного бедствия	92 «Непроизводительные расходы и потери», субсчет «Потери при стихийных бедствиях», аналитический счет «Затраты на ликвидацию стихийного бедствия»	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
9	Списаны на убытки организации последствия стихийного бедствия	99 «Прибыли и убытки»	92 «Непроизводительные расходы и потери», субсчет «Стихийные бедствия»

Разработанная методика учета непроизводительных расходов и потерь с выделением специального счета для отражения этого показателя позволит выявлять, контролировать и анализировать полную величину потерь.

Инструкцией по применению Плана счетов (утвержденная приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н) [3] организациям предоставлена возможность по согласованию с Министерством финансов РФ для учета специфических операций вводить в План счетов дополнительные синтетические счета. Введение специального счета 92 «Непроизводительные расходы и потери в период приостановки производства» позволит в системном порядке сформировать полные и объективные данные о непроизводительных расходах и потерях как едином объекте, возникающих в период простоя, которая так необходима для управления процессами возмещения потерь, их предотвращения и обоснованного решения вопроса и возобновления производства.

При этом в современных условиях реформирования бухгалтерского учета в целях повышения степени полезности информации бухгалтерского учета, предоставляемой заинтересованным внешним и внутренним пользователям, требуется рационализация порядка систематизации и накопления информации, то есть совершенствование процесса отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Этому и способствует предложение об обособлении в учете предприятий потерь как самостоятельного объекта учета с формированием указанного показателя на вводимом отдельном синтетическом счете «Непроизводительные расходы и потери в период приостановки производства».

Таким образом, основываясь на представленных выше доводах, классификация непроизводительных расходов и потерь в период длительного простоя в бухгалтерском учете должна производиться по следующим нижеперечисленным признакам.

1. По видам потерь:
 - потери при физическом и моральном износе;
 - потери при хищении и гибели;
 - потери при стихийных бедствиях;
 - затраты на ликвидацию.
2. По причинам возникновения:
 - хищение, безответственное отношение к охране и содержанию имущества;
 - возникновение более прогрессивной техники и технологий;
 - приостановка деятельности;
 - отсутствие средств на содержание, обновление объектов основных средств;
 - стихийные бедствия: сели, землетрясения, лавины и т.д.
3. По способу отражения в учете: счет 92 «Непроизводительные расходы и потери в период приостановки производства».
4. По источникам возмещения: финансовый результат.

Предлагаемая методика учета непроизводительных расходов и потерь в период длительного простоя будет способствовать решению задач, стоящих перед предприятиями горнодобывающей промышленности. Вместе с тем она применима и для предприятий других отраслей национальной экономики.

Литература

1. Учет основных средств [Электронный ресурс]: ПБУ 6/01: утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26-н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Расходы организаций [Электронный ресурс]: ПБУ 10/99: утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (в ред. приказа М-ва финансов РФ от 30 дек. 1999 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Аврашков Л.Я. Критерии и показатели эффективности инвестиционных проектов [Текст] / Л.Я. Аврашков, Г.Ф. Графова // Аудитор. – 2003. – №7. – С. 38-43.
5. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятия [Текст]: учеб. пособие / Э.И. Крылов, В.М. Власова, М.И. Егорова и др. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
6. Виленский П.Л. Оценка эффективности инвестиционных проектов с учетом реальных характеристик экономической среды [Текст] / П.Л. Виленский, В.Н. Лившиц // Аудит и финансовый анализ. – 2000. – №3. – С. 97-137.
7. Зеликман А.Н. Металлургия вольфрама и молибдена [Текст] / А.Н. Зеликман. – М.: Госуд. науч.-техн. изд-во литературы по черной и цветной металлургии, 1949.
8. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 176 с.
9. Кеверова Ж. Аудит непроизводительных расходов и потерь [Текст] / Ж. Кеверова // Аудитор. – 2000. – №7. – С. 3-8.
10. Мизиковский Е.А. и др. Экономический анализ и прогнозирование несостоятельности предприятий [Текст] / Е.А. Мизиковский, И.М. Соколов, И.И. Соколов // Современный бухучет. – 2001. – №5. – С. 10-19.
11. Экономика, организация производства и планирование на предприятиях горнорудной промышленности [Текст]. – М.: Недра, 1974. – 312 с.

Ключевые слова

Потери; непроизводительные расходы; расходы; классификация; простой; счет; брак; бухгалтерский учет; группировка; дефицит; физический и моральный износ.

Сижажева Светлана Суадиновна

Кучукова Зульфия Тахировна

РЕЦЕНЗИЯ

Экономика Российской Федерации в 1990-е гг. столкнулась с глобальными социально-экономическими трансформациями, начавшимися с проведения масштабных реформ, на которые возлагались большие надежды. К сожалению, реформирование не только не привело к ожидаемым результатам, но и еще более усилило те диспропорции, которые достались в наследство от административно-командной системы. Переход от плано-распределительной к рыночной системе хозяйствования привел к глубокому спаду практически во всех отраслях экономики РФ. Остановка деятельности большинства промышленных предприятий страны привела к возникновению колоссального количества непроизводительных расходов и потерь.

В настоящее время система бухгалтерского учета в промышленности в основном ориентирована лишь на производственную стадию деятельности организации, а потери, возникающие в период приостановки деятельности, не подлежат выявлению и анализу, что в свою очередь снижает возможность их предотвращения. В статье усовершенствованная существующая видовая классификация потерь. Представляется интересным предложение по дополнению классификации такими видами потерь, как «Потери при физическом и моральном износе в период длительного простоя», «Потери при чрезвычайных ситуациях в период простоя», «Потери при хищениях и гибели имущества приостановленных производств и законсервированных предприятий». Представленная классификация позволит сформировать в учете данные для информационного обеспечения системы управления, полно характеризующие потери как единый показатель с необходимой степенью детализации для принятия обоснованных решений по важнейшим аспектам хозяйственной деятельности предприятий. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет» Кизлярского филиала ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»