



правляющей. Под *восходящей ломаной* в области  $X$  будем понимать конечную последовательность точек  $M_1, M_2, \dots, M_p \in X$ , такую, что для любых двух соседних точек этой последовательности выполнено  $M_{i-1} \equiv^e M_i$  или  $M_{i-1} \leq^{par} M_i$  ( $i = 1, \dots, p$ ). Для того чтобы карта была направляющей, необходимо и достаточно выполнение следующего дополнительного условия: для любых двух точек  $A, B \in X$ , не лежащих на одной кривой безразличия, существует либо восходящая ломаная из точки  $A$  в точку  $B$ , либо восходящая ломаная из точки  $B$  в точку  $A$ .

**Пояснение.** Для карты безразличий, представленной на рисунке, последовательность точек  $M_1, M'_1, M'_2, M_2$  является восходящей ломаной, так как выполняется:  $M_1 \equiv^e M'_1$ ,  $M'_1 \leq^{par} M'_2$ ,  $M'_2 \equiv^e M_2$ .

Аналогичное дополнительное условие обеспечивает направленность карты в области

$X \subseteq R^n$  при  $n > 2$ ; в этом случае соотношение  $M_{i-1} \equiv^e M_i$  означает, что точки  $M_{i-1}, M_i$  лежат на одной поверхности (или гиперповерхности) безразличия.

### Примечания

- <sup>1</sup> См.: Гальперин В. М., Игнатъев С. М., Моргунов В. И. Микроэкономика. СПб., 1998; Никайдо Х. Выходные структуры и математическая экономика. М., 1972.
- <sup>2</sup> Никайдо Х. Указ. соч. С. 318.
- <sup>3</sup> См.: Розен В. В. Математические модели принятия решений в экономике. М., 2002; Он же. Структура отношений предпочтения. Саратов, 2007.
- <sup>4</sup> См.: Гальперин В. М., Игнатъев С. М., Моргунов В. И. Указ. соч.; Никайдо Х. Указ. соч.
- <sup>5</sup> См.: Розен В. В. Указ. соч.
- <sup>6</sup> См.: Гальперин В. М., Игнатъев С. М., Моргунов В. И. Указ. соч. С. 113.

УДК 338.26.015.1.

## ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ЗАТРАТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА БАЛАНСЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

К. К. Кумехов

Саратовский государственный университет  
E-mail: komeh@yandex.ru

В статье рассмотрен существующий порядок отражения незавершенного производства на балансе предприятия, дана его оценка. Установлено, что нынешний порядок нуждается в совершенствовании.

**Ключевые слова:** затраты незавершенного производства, баланс предприятия, оборотные средства, промежуточный продукт.

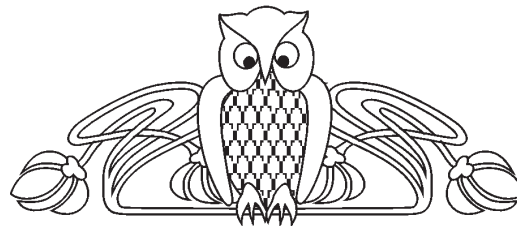
### Reflection of Unfinished Production Cost on the Balance Sheet

К. К. Kumehov

The article describes the existing order of the reflection of work in progress on the balance sheet. It is established, that the current system needs improvement.

**Key words:** costs of unfinished production, balance sheet, working capital, intermediate product.

В соответствии с п. 11 разд. 3 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» «показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием



в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности»<sup>1</sup>.

Это положение обуславливает включение в состав оборотных активов по форме, утвержденной приказом ФНС РФ от 01.04.2009 г. № ММ-7-6/228@ для электронной отчетности «Затраты в незавершенном производстве»<sup>2</sup>. В соответствии с тем же приказом затраты по незавершенному производству рассчитываются как сумма остатков на начало периода по дебету по счетам 20 «Основное производство» + 21 «Полуфабрикаты собственного производства» + 23 «Вспомогательные производства» + 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» + 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» + 44 «Расходы на продажу», кроме 44.1 «Транспортные расходы торговых организаций» и отражается по стр. 213 отдельно. На бумажном носителе (форма бухгалтерского баланса Ф. 1), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 г.



№ 67н, затраты незавершенного производства отражаются аналогично, отдельной строкой в составе оборотных активов<sup>3</sup>.

В обоих случаях при отражении затрат незавершенного производства в составе оборотных средств они классифицируются исходя их технологических аспектов. Об этом свидетельствует трактовка различных источников понятия «затраты незавершенного производства». Так, в соответствии со ст. 319 Налогового кодекса РФ «под незавершенным производством <...> понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подвергались обработке».

В Большой советской энциклопедии незавершенное производство определяется как стоимость продукции, находящейся на разных стадиях производственного процесса – от запуска в производство до выпуска готовой продукции, приемки ОТК и включения ее в состав товарного выпуска, часть оборотных средств производственных предприятий и объединений<sup>4</sup>.

Б. А. Райзберг и др. в Современном экономическом словаре незавершенному производству дают следующее определение – это частично готовая продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, необходимый, чтобы продукцию можно было отправить заказчику, поставить на рынок для продажи, отгрузить на склад готовой продукции<sup>5</sup>.

Между тем для более полного понимания сущности незавершенного производства необходимо учитывать и иные аспекты, способные оказывать влияние на порядок отражения затрат по незавершенному производству в балансе предприятия.

Во-первых, это временной фактор. Не следует забывать о том, что возникновение понятие «незавершенное производство» – чисто условное. Причина его в несовпадении периода производства с отчетным периодом. Как известно, законодательство РФ устанавливает для хозяйствующих субъектов отчетные периоды, в отличие от международных стандартов отчетности. Из этого следует, что при определении порядка отражения незавершенного производства на балансе предприятия его необходимо учитывать. Так, в сельском хозяйстве при малой оборачиваемости оборотных средств затраты незавершенного производства накапливаются в основном во втором полугодии и отражаются на балансе предприятий по состоянию на конец года единым показателем. К примеру, пахота под будущий урожай начи-

нается почти во всех регионах в конце июля, а урожай на этих площадях получают в некоторых случаях осенью будущего года. При этом в начале последующего года затраты незавершенного производства трансформируются под затраты под урожай текущего года. В других отраслях этот период существенно меньше.

Во-вторых – фактор непрерывности производственного цикла. Так, в металлургической, спиртовой, пивоваренной, винно-водочной промышленности и других отраслях с непрерывным производственным циклом временной период определяется исходя из технологических норм цикла брожения, настаивания и т. д. Здесь на промежуточных технологических этапах продукция еще не имеет потребительских качеств. Если процесс прервется, то промежуточный продукт по различным причинам нельзя будет использовать вторично.

В-третьих – фактор возможности определения выхода продукции на промежуточных этапах технологического цикла, в то время как сам цикл еще не завершен. Это относится к отраслям животноводства. Так, при дорастивании и откорме крупного рогатого скота всегда имеется возможность определения выхода продукции в виде прироста живой массы молодняка. Зафиксированный при взвешивании животных прирост, на наш взгляд, нельзя отнести к полуфабрикату. Это готовая продукция, объект калькуляции, поддающийся количественному учету и стоимостной оценке и имеющий все основания для проведения всех последующих бухгалтерских процедур. Другое дело – зарыбленные водоемы, заложенные на инкубацию яйца и т. д. В данном случае количественно объект калькуляции невозможно определить, и не по какой иной статье баланса, кроме суммовых затрат на производство, его невозможно отразить. Сюда же можно отнести не выполненные до конца работы и не оказанные услуги, следовательно, не оформленные соответствующими актами.

Кроме этого, за последние годы аналитики часто не используют данную статью баланса при отражении финансового состояния из-за ее несущественности. Между тем затраты незавершенного производства в балансе могут дать информацию не только об авансированном в производство или оказание услуг капитале, но и о состоянии производства, перспективах дальнейшего развития организаций. При этом могут быть использованы как стоимостные, так и натуральные показатели. Например, в сельском хозяйстве затраты незавершенного производства в зерновом производстве на балансе предприятия показывают только сумму произведенных затрат под урожай зерновых в будущем году. Однако при их сопоставлении с такими натуральными измерителями незавершенного производства, как посевная площадь, а также с посевными площадями за предшествующие годы, удельным весом в структуре посевных площадей, мы получим



существенную аналитическую информацию для принятия правильных управленческих решений. На предприятиях с непрерывным циклом производства натурально стоимостное выражение незавершенного производства дает информацию о трендах развития производства и т. д. При этом взаимосвязь состояния незавершенного производства с объемами производства может быть выражена формулой:

$$O \text{ пр. ожид.} = \text{ЗНП н. х } O_o \text{ с.},$$

где  $O \text{ пр. ожид.}$  – объемы ожидаемого производства за отчетный период; ЗНП н. – затраты незавершенного производства в натуральных измерителях (выработано полуфабрикатов, промежуточных продуктов и т. д.);  $O_o \text{ с.}$  – количество оборотов оборотных средств за отчетный период.

Отражение затрат незавершенного производства на балансе предприятия по действующим правилам, таким образом, не в полной мере отражают сущность незавершенного производства и не дает информации для оценки состояния и перспектив развития производства.

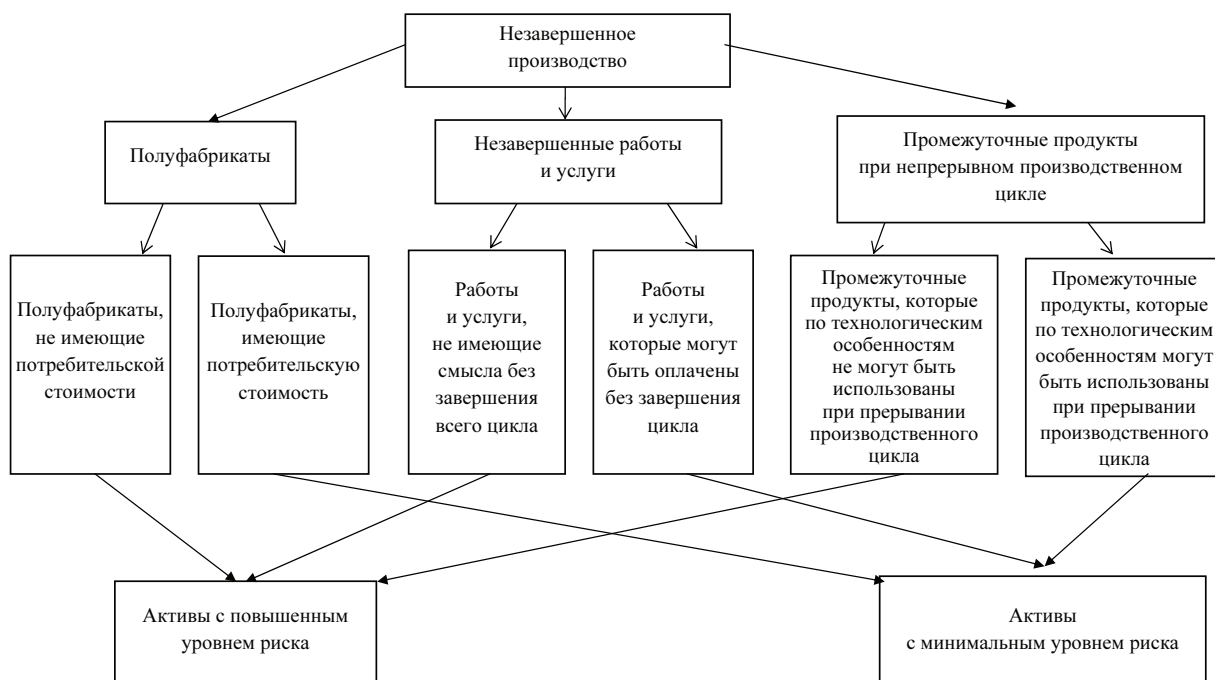
Как известно, баланс, по действующим ныне правилам, представляет собой состав и соотношение хозяйственных средств и источников их образования в стоимостном выражении на определенную дату. При этом ни в самой форме баланса Ф 1, ни в его приложениях не предполагается отражения дополнительных сведений, показывающих соотношение затрат незавершенного производства к определенному нормативу. Между тем их сопоставление дало бы дополнительную информацию о перспективах развития производства, об обеспечении ее ритмичности.

Кроме этого, учитывая вышеописанные особенности, включенные в состав оборотных активов предприятия, затраты по незавершенному производству выражают только затраты, не всегда имеющие потребительскую стоимость. По нашему мнению, некоторые виды затрат незавершенного производства без их завершения не могут учитываться для отдельных целей оценки (например, при оценке активов для целей залогового обеспечения и обеспечения иных имущественных прав, прописанных действующим законодательством, так как присутствует высокий риск неполучения полезной вещи).

На рисунке приведена классификация затрат по незавершенному производству с учетом вышеуказанного риска по группам. При этом выделяются полуфабрикаты, которые не теряют потребительской стоимости после прерывания технологического цикла, но могут быть использованы по назначению при его возобновлении без существенных ограничений во времени.

К группе активов с повышенным уровнем риска следует относить затраты на полуфабрикаты, которые могут потерять по истечении определенного времени свою потребительскую ценность. Причиной этого могут быть порча из-за ограничения в сроках хранения или их моральный износ, вследствие которого данный полуфабрикат стал неликвидным.

Затраты по незавершенным работам и услугам можно подразделить исходя из характера выполняемых работ. Некоторые из них после прерывания (по разным причинам) могут быть



Классификация незавершенного производства по уровню риска



продолжены, и при этом качество этих услуг сохранится. Другие после их прерывания (как правило, из-за нарушения договорных обязательств) не только приводят к определенным потерям вложенных средств, но подчас требуют затрат на ликвидацию различных последствий некачественно оказанных услуг.

В отраслях с непрерывным производственным циклом риск, связанный с незавершенным производством, заключается в возможности прерывания технологического цикла, которое приводит к значительным финансовым потерям. Например, в металлургической, спиртовой, пивной и других отраслях несанкционированное прерывание технологического цикла в большинстве случаев приводит к порче промежуточного продукта, который в дальнейшем не используется, а лишь приводит к дополнительным расходам, связанным с его утилизацией.

В связи с вышеизложенным налицо два аспекта отражения затрат по незавершенному производству, требующих детализации при их отражении на балансе:

1) использование, наряду со стоимостной оценкой, натуральных измерителей в форме дополнительных приложений или справок;

2) оценка затрат незавершенного производства исходя из степени риска не получения полезной вещи.

Их учет в первом случае позволит получить информацию о состоянии и перспективах развития того или иного производства. Во втором случае при определенных целях оценки представится возможность оценки уровней финансовых рисков, связанных с инвестициями в производство.

#### Примечания

- <sup>1</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : Приказ Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (с изм. и доп.)
- <sup>2</sup> Об утверждении форматов представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (на основе xml) (версия 5) : Приказ ФНС РФ от 01.04.2009 г. № ММ-7-6/228. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 12.12.2011).
- <sup>3</sup> О формах бухгалтерской отчетности организаций : Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 г. 67н. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 12.12.2011).
- <sup>4</sup> Большая советская энциклопедия : в 30 т. М., 1969–1978.
- <sup>5</sup> Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М., 1999.

УДК 336.14:352

## ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ РАСХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ (на примере Владимирской области)



Т. В. Старикова

Владимирский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации  
E-mail: startv008@rambler.ru

В статье систематизированы основные проблемы управления бюджетными расходами, исследована нормативно-правовая и методическая база определения эффективности деятельности органов местного самоуправления и результативности расходов местного бюджета. Обоснована необходимость использования современных минимальных социальных стандартов в процессе управления бюджетными расходами.

**Ключевые слова:** бюджетные расходы, эффективность бюджетных расходов, социально-экономические результаты, минимальные социальные стандарты.

#### Problems and Perspectives of Estimating of the Efficiency of Municipal Administrative and Results of Expenses Municipal Budgets

T. V. Starikova

The article systemizes the main problems of regulations of expenses studies of low and method basis of the definition of efficiency of municipal administrative work and the results of expenses municipal budgets. The necessity of the use of minimal social standards in the process of management of budget expenses is explained.