

В заключение, следует отметить, что метода организационной диагностики, годного на все случаи жизни не существует. Выбор метода зависит от задачи диагностического исследования и от имеющихся возможностей. Как правило, используется целый арсенал методов.

Кроме того, хотя диагностика не включает в себя решение обнаруженной проблемы организации, однако, во многих случаях, она помогает найти путь, выработать стратегию её решения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Липатов С.А. Модели и методы организационной диагностики // Методы практической социальной психологии: Диагностика. Консультирование. Тренинг : учебное пособие для вузов / Под ред. Ю.М. Жукова. – М. : Аспект Пресс, 2004. – С. 48-68.
2. Пригожин А.И. Дезорганизация: Причины, виды, преодоление. – М. : Альпина бизнес Букс. 2007. – 402 с.
3. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2003.
4. Фомин Я.А. Диагностика кризисного состояния предприятия : уч. пособие для вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 349 с.
5. Воронина В.М. Прогнозирование банкротства промышленных предприятий с помощью количественных и качественных методов анализа: проблемы теории и практики / Экономический анализ: теория и практика. – № 18, 2007. – 27-3.
6. Фрейдина Е.В. Исследование систем управления: учебное пособие. – М. : «Омега-Л», 2008. – 367 с.
7. Попов В.Н., Касьянов В.С., Савченко И.П. Системный анализ в менеджменте : учебное пособие / Под ред. В.Н. Попова. – М. : КНОРУС, 2007. – 304 с.
8. Логинов Г.В., Попов Е.В. Матрица диагностики предприятия / Менеджмент в России и за рубежом. – № 5, 2004. – С. 21-24.
9. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент : учебник. – 3-е изд. – М. : Экономистъ, 2003. – 528 с.
10. Кушелевич Е.И., Филонович С.Р. Модели жизненных циклов организаций: Менеджмент: век XX-век XXI. – М. : Экономист, 2004. – С. 304-320.
11. Питерс Т., Уотермен Р. В поисках эффективного управления (опыт лучших компаний). / Пер. с англ. – М. : Прогресс, 1986.- 424 с.
12. Лафта Дж.К. Теория организации : учеб. пособие. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. – 416 с.

С.Н. БОГАТЫРЁВА

АНАЛИЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ ПО ОЦЕНКЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Проведён анализ ряда нормативных документов, регламентирующих учет готовой продукции. Выявлены определенные противоречия между ними и даны рекомендации по их устранению.

Бухгалтерский финансовый учет во всем мире считают «языком бизнеса». Инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели и другие внешние пользователи изучают содержание бухгалтерской отчетности для принятия управленческих решений по отношению к исследуемому хозяйствующему субъекту. Важными формами бухгалтерской отчетности являются «Отчет о прибылях и убытках» и «Бухгалтерский баланс». По данным Отчета о прибылях и убытках анализируются финансовые результаты деятельности организации, а по данным бухгалтерского баланса определяется уровень платежеспособности, деловой активности и другие показатели финансового состояния.

Значимыми показателями «Отчета о прибылях и убытках» являются данные строк: «Валовая прибыль», «Прибыль от продаж», значения которых зависят от выручки, себестоимости продукции, работ, услуг, коммерческих и управленческих расходов.

Для оценки динамики показателей, приведенных в Отчете о прибылях и убытках пользователи должны знать подходы, применяемые организацией для формирования их значений.

Поэтому, каждый руководитель организации, учитывая разные факторы хозяйственной деятельности, утверждает в учетной политике выбранные способы учета и раскрывает их в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим, какие способы оценки готовой продукции установлены законодательными и нормативными документами по бухгалтерскому учету, сравним их с содержанием международного стандарта отчетности №2 «Запасы».

Основные документы, регламентирующие учет готовой продукции, в том числе и ее оценку, приведены в таблице 1.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет МПЗ» (2), готовая продукция, как и другие виды материально-производственных запасов, оценивается по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Таблица 1

Нормативно-правовые документы, регламентирующие оценку готовой продукции и её отражение в бухгалтерском учёте и отчётности

Бухгалтерский финансовый учет			
Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ, приказ Минфина России от 29.07.1998 №34н. (п.59)	Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ, приказ Минфина РФ, от 28.12.2001 №119н (п.203)	План счетов бухгалтерского учета, приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н	Бухгалтерский управленческий учет
Оценка в бухгалтерском балансе	Оценка в бухгалтерском учете (по счету 43 «Готовая продукция»); Оценка в аналитическом учете	Оценка в бухгалтерском учете (по счету 43 «Готовая продукция»);	Оценка в формах внутренней отчетности
Фактическая производственная, Нормативная производственная, Плановая производственная, По прямым статьям затрат	Фактическая производственная, Нормативная производственная, Плановая производственная	Полная фактическая производственная, Полная нормативная производственная, Сокращенная фактическая производственная, Сокращенная нормативная производственная	Полная фактическая производственная, Полная нормативная производственная, Сокращенная фактическая производственная, Сокращенная нормативная производственная, По прямым статьям затрат
	Учётные цены		

В соответствии с п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» «для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности ... При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности».

Таким образом, из содержания приведенных нормативных документов вытекает следующая классификация производственной себестоимости продукции:

- 1) по критерию реальности затрат (фактическая, нормативная (плановая));
- 2) по критерию полноты затрат (полная, сокращенная, по прямым статьям затрат).

Оценка готовой продукции по **фактической производственной себестоимости** применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производстве. Также этот

вариант учета может использоваться при выпуске продукции небольшой номенклатуры. Она определяется по окончании периода производства продукции.

Применение варианта оценки готовой продукции по **нормативной (плановой) себестоимости** целесообразно в производствах с небольшим периодом производства (в пределах одного отчетного периода) и отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой выпускаемой продукции.

Положительными сторонами применения нормативной (плановой) себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при ведении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Система учета по **полной себестоимости** предназначена для оценки и анализа всех затрат организации, связанных с производством продукции. В нее включаются и прямые и косвенные расходы.

Система учета по **сокращенной себестоимости** предусматривает учет не всех затрат. Эта система по мнению многих экономистов в области бухгалтерского учета соответствует методу оценки готовой продукции в управленческом учете - по прямым статьям затрат, т.е. системе «директ-костинг» (3,4). Это обусловлено тем, что наименование «директ-костинг», введенное в 1936 г. американцем Д. Харрисом в его работе, означает «учет прямых затрат». Оно не отражает в полной мере сущности системы, ведь главное в ней – организация раздельного учета переменных и постоянных затрат и использование его преимущества в целях повышения эффективности управления. Поэтому часто систему учета переменных затрат называют Variable Costing – «учет переменных затрат». По данному методу все затраты делятся на переменные и постоянные. В себестоимость включаются только переменные затраты, а постоянные считаются затратами периода.

Для определения содержания затрат по сокращенной себестоимости, применяемой в системе российского бухгалтерского финансового учета, т.е. в целях отражения готовой продукции в бухгалтерской отчетности рассмотрим классификацию затрат по способу включения их в себестоимость. По данному признаку все затраты делятся на **прямые и косвенные**.

Прямые затраты могут быть точно и единственным способом отнесены на себестоимость выпускаемой продукции или другого объекта калькулирования. Как правило, к прямым затратам относятся затраты на сырье и материалы, используемые для производства продукции, а также затраты на оплату основного производственного персонала, которые учитываются сразу на счете 20 «Основное производство».

Дт 20 «Основного производства»

Кт 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Косвенные затраты невозможно экономически обоснованно связать с конкретным объектом учета. К таким затратам относятся общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы. Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», общехозяйственные - на счете 26 «Общехозяйственные расходы», коммерческие - на счете 44 «Расходы на продажу».

Отнесение затрат к прямым или косвенным затратам зависит от технологического процесса производства конкретного вида продукции.

Косвенные затраты относятся на объект калькулирования (носитель затрат) путем распределения в соответствии с принятой организацией методикой и базой распределения, а также положениями Плана счетов бухгалтерского учета (1).

В соответствии с Планом счетов общепроизводственные расходы включаются в себестоимость путем распределения между отдельными видами продукции, работ, услуг основного и вспомогательного производств. В учете делается запись:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы»

Общехозяйственные расходы могут списываться одним из следующих способов:

1) включаться в себестоимость продукции путем распределения между видами продукции основного производства (Дт 20 Кт 26);

2) не включаться в производственную себестоимость продукции, относиться непосредственно на реализацию в полном объеме (Дт 90 субсчет «Управленческие расходы» Кт 26).

Если в учетной политике принято исчислять **полную фактическую (нормативную) производственную** себестоимость, то и общепроизводственные и общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции.

Если организация исчисляет **сокращённую фактическую производственную себестоимость**, общепроизводственные расходы включаются в себестоимость, а общехозяйственные не включаются. Рассчитанная себестоимость еще называется цеховая. Как показывает анализ нормативных документов по учету готовой продукции, ни один документ не содержит положения о классификации общепроизводственных расходов и способах их распределения, как это указано в МСФО №2 «Запасы».

В первом случае готовая продукция будет отражена в балансе по фактической (нормативной, плановой) полной себестоимости.

Во втором случае – по фактической, нормативной, плановой сокращенной себестоимости, но не по прямым статьям затрат, а без учета только общехозяйственных расходов.

Вместе с тем необходимо заметить, что если организация учитывает готовую продукцию по нормативной себестоимости в синтетическом и аналитическом учете, то она может исчисляться по прямым статьям затрат, как указано в п. 203 Методических указаний по учету материально производственных запасов.

В заключение исследуемого вопроса определены возможные способы оценки готовой продукции, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2

**Виды и содержание оценок готовой продукции
в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчётности.**

Показатели	Фактическая себестоимость		Нормативная себестоимость		
	Полная	сокращенная	полная	сокращенная	По прямым статьям затрат
В бухгалтерском учете	Совокупность всех затрат (прямые и косвенные)	Совокупность затрат, не учитывающие общехозяйственные расходы	Совокупность всех затрат (прямые и косвенные)	Совокупность затрат, не учитывающие общехозяйственные расходы	Совокупность только прямых затрат
В бух. балансе	+	+	+	+	+
В отчете о прибылях и убытках (стр. 020)	фактическая полная	Фактическая сокращенная	Фактическая полная (полная нормативная +/- отклонение)	Фактическая сокращенная (сокращенная нормативная +/- отклонение)	Фактическая сокращенная (прямые затраты +/- отклонение)

В заключение необходимо отметить, что в нормативных документах наблюдаются противоречия, например, в части оценки готовой продукции по прямым статьям затрат. Отсутствует единство методики формирования производственной себестоимости продукции для отражения информации в бухгалтерской отчетности. Необходимо включить в ПБУ 5/01 классификацию затрат, включаемых в себестоимость продукции, как это применяется в МСФО №2 «Запасы». Регламентация указанных вопросов позволит повысить достоверность и прозрачность информации о себестоимости готовой продукции, отраженной как в «Бухгалтерском балансе», так и в «Отчете о прибылях и убытках».

ЛИТЕРАТУРА

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
2. Учёт материально-производственных запасов, (ПБУ 5/01) : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н, в ред. от 26.03.2007 г. № 26н.
3. Федосова Т.В. Бухгалтерский учёт. Таганрог: ТТИ НФУ, 2007.
4. Черных И.Н. Учёт затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях народного хозяйства <http://www.e-college.ru>.

В.А. БУДАСОВА

**ИСТОРИЯ И ФИЛОСОФИЯ РАЗВИТИЯ
ТЕОРИИ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА**

Рассмотрено развитие взглядов на сущность и содержание издержек производства и их роль в обосновании управленческих решений. Выделены основные научные школы, внесшие существенный вклад в становление теории издержек.

В экономической жизни общества имеются процессы и явления, которые при внешней простоте в действительности заключают в себе сложные отношения. К числу таких явлений по праву можно отнести издержки производства. Отражая процессы хозяйственной деятельности людей, издержки производства имели место на всех этапах развития человеческого общества. Их элементы существовали еще в первоначальных формах социально-экономической организации и развивались с процессами товарного производства.

Характеристика издержек производства с экономических позиций прошла весьма значительную трансформацию. В этой связи представляется необходимым обратиться к эволюции взглядов на данное явление. Как отмечали классики, для того, чтобы научно подойти к изучению сложного вопроса, необходимо бросить хотя бы беглый исторический взгляд на то, как данный вопрос возник и как он развивался.

Вопросы, связанные с рассмотрением издержек, занимают значительное место в экономической теории. Простейшие представления по этому вопросу встречались еще в античной философии. Античные авторы неоднократно обращали внимание на расходы и доходы хозяйства. В частности, у Ксенофонта можно обнаружить рассуждения о выгодности или убыточности земледелия и рекомендации по ведению хозяйства таким образом, чтобы были излишки¹. В отличие от Ксенофонта Аристотель пытался осуществить более широкий анализ обмена, стоимости и денег. Он доказывал, что обмениваемые товары должны быть равными в каком-то отношении и обмен должен возмещать ущерб, который наносится продавцу потерей проданной вещи. Отдельные элементы понятия издержек производства встречаются в период средневековья. Так, один из наиболее значимых авторов этого периода Фома Аквинский развил доктрину «справедливой цены», уровень которой ранние канонисты (святой Августин) объясняли ссылками на трудовые и материальные затраты в процессе товарного производства.

Лишь с появлением основ развития капитализма взгляды на издержки производства начинают приобретать более или менее развернутый вид. В частности, в работах одного из представителей буржуазной классической политической экономии У. Петти при характеристике ренты и других экономических процессов неоднократно обращалось внимание на издержки производства. Он определял ренту как разницу между стоимостью продукта и издержек производства. В состав последних У. Петти относил стоимость содержания земледельца и расходы на семена.²

Определенное развитие взглядов на издержки производства имело место в учении физиократов, представленное прежде всего взглядами Ф. Кенэ. Рассматривая данное

¹ Ксенофонт. Сократические сочинения. – СПб. : АО «Комплект», 1993. – С. 317

² Петти У. Трактат о налогах и сборах / Антология экономической классики. – Т. 1. – М. : Эконов, 1993. – С. 31-35.