

УДК 336.6

Торопова Ирина Владимировна,

кандидат экономических наук, доцент,

кафедра экономической теории

Уральский институт управления - филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

г. Екатеринбург, Российская Федерация

МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБОРОННЫХ ЗАКАЗЧИКОВ

Аннотация:

В статье обосновывается необходимость ведения раздельного учета для формирования производственной себестоимости государственного заказа. Также выделяются принципы ведения раздельного учета. Несмотря на распространенность термина «раздельный учет в сфере ГОЗ», в нормативных актах и научной литературе отсутствует его четкое определение, что затрудняет разработку методики учета. В работе предлагается интерпретация данного понятия, подчеркивающая важность группировки данных для определения себестоимости и финансовых результатов.

Ключевые слова:

Раздельный учет, себестоимость, государственный оборонный заказ, ГОЗ, государственный контракт.

Все организации, являющиеся головным исполнителем или исполнителем, участвующим в поставках продукции по государственному оборонному заказу, обязаны в своей деятельности руководствоваться требованиями, установленными законодательством о государственном оборонном заказе (ДАЛЕЕ - ГОЗ). Раздельный учет в данном случае является одним из ключевых инструментов для контроля за целевым использованием бюджетных средств, а также для прослеживания движения финансовых потоков до конечного исполнителя ГОЗ.

На рисунке 1 представлены основные обязанности исполнителя при исполнении государственного оборонного заказа. Как мы видим, ведение раздельного учета является одним из условий, которые необходимо соблюдать при исполнении контракта ГОЗ.

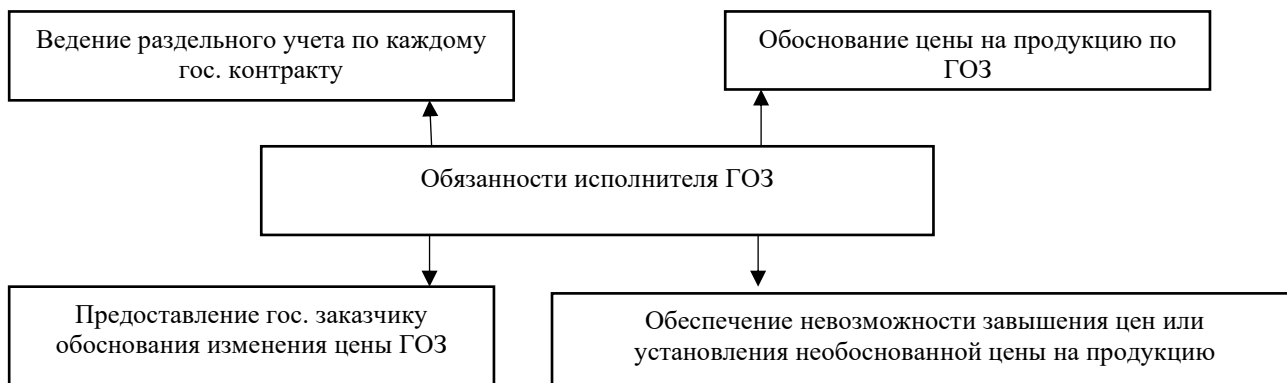


Рисунок 1 – Обязанности исполнителя государственного оборонного заказа (составлен автором по [1, с. 72])

Формально ведение раздельного учета в ГОЗ начинается с момента вступления в силу локального приказа или иного документа о необходимости ведения раздельного учета. Однако на практике, фактически, ведение раздельного учета в организациях-исполнителях ГОЗ начинается, когда начинается движение ресурсов контракта. К примеру, если уже был заключен контракт и на предприятии предусмотрена поставка через 60 дней после получения авансового платежа от покупателя, однако фактически он еще не поступил, то ведение раздельного учета невозможно, так как движения ресурсов еще не началось. Может быть иная ситуация, когда исполнитель и заказчик еще находятся в процессе заключения контракта, однако исполнитель уже получает материалы, услуги от своего поставщика, то есть движение ресурсов началось. В этом случае необходимо начинать ведение раздельного учета прежде, чем заключается контракт. Для этого следует издать локальный нормативный акт о ведении раздельного учета.

Как правило, раздельный учет интегрируется в бухгалтерский учет организации в части ведения первичной учетной документации. Благодаря использованию данных счетов бухгалтерского учета формируется

производственная себестоимость продукции, которая поставляется в рамках контракта ГОЗ, осуществляется построение аналитики о полной себестоимости продукции, преобразования затрат организации на выполнение контракта, движения денежных средств, материальных запасов, основных средств и пр. отдельно по каждому государственному заказу.

Организация раздельного учета по контрактам ГОЗ в рамках ведения бухгалтерского учета оправдана с силу следующих факторов:

- раздельный учет соответствует раскрытию данных, изложенному в ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;
- порядок ведения раздельного учета регламентируется с помощью учетной политики организации;
- при регистрации хозяйственных операций, связанных с исполнением контракта, используется система первичного документооборота;
- раздельный учет не является принципиально отличным от бухгалтерского учета методом, а потому бухгалтеры и экономисты могут его осуществлять за счет преемственности знаний бухгалтерского учета, расширения и углубления этих знаний;
- раздельный учет позволяет получить достоверную информацию о хозяйственных операциях в рамках ГОЗ;
- принципы раздельного учета ГОЗ не противоречат принципам ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности.

Несмотря на то, что термин «раздельный учет в сфере ГОЗ» получил широкое распространение, ни в нормативных актах по бухгалтерскому учету, ни в научной литературе нет его определения. Н.Т. Лабынцев и П.В. Колесник полагают, что данное упущение в виде недостаточного развития терминологического аппарата приводит к определенным затруднениям в разработке методики ведения раздельного учета по исполнению ГОЗ. В этой связи авторы предлагают следующую интерпретацию: «раздельный учет в сфере ГОЗ – это система накопления и группировки данных о себестоимости, выручке и финансовых результатах в специальных регистрах с целью определения полной себестоимости и финансового результата от производства и реализации продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу в соответствии с требованиями нормативных документов» [2, с. 69].

Перечень законодательных и нормативных актов, содержащих обязательные требования в сфере государственного оборонного заказа, достаточно широк, при этом особое значение имеет Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе», который устанавливает правовые основы государственного регулирования отношений, связанных с формированием, особенностями размещения, выполнения государственного оборонного заказа и государственного контроля (надзора) в сфере государственного оборонного заказа, определяет основные принципы и методы государственного регулирования цен на товары, работы, услуги по ГОЗ.

Согласно требованиям п. 18 ч.1 и п.16 ч. 2 ст.8 ФЗ № 275 «О государственном оборонном заказе», исполнитель ГОЗ обязан вести раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому контракту и предоставлять государственному заказчику информацию об исполнении каждого контракта. Порядок и правила предоставления подобной информации указаны в постановлении Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 «О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности». В частности, в п.1 постановления «Правила ведения организациями, выполняющими государственный оборонный заказ, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» указано, что каждая организация, выполняющая государственный оборонный заказ или участвующая в поставках продукции для ГОЗ, обязана осуществлять учет производственных затрат, обязательств, денежных средств, материальных запасов, основных средств и пр. отдельно по каждому из контрактов. П.5 того же постановления указывает, что данные Правила распространяются на любые организации независимо от их формы собственности или ведомственной принадлежности.

Следует отметить, что в соответствии с постановлением Правительства РФ № 47, вышеуказанные требования в полной мере обязаны соблюдаться организациями, выполняющими ГОЗ в рамках особого режима банковского сопровождения (при выполнении государственных контрактов, расчетов по которым осуществляются с использованием отдельных счетов, открытых в уполномоченных банках), а также при исполнении контрактов, финансируемых на расчетные счета.

Рассмотрим основные принципы, в соответствии с которыми осуществляется раздельный учет при выполнении ГОЗ:

1) регистры бухгалтерского учета для целей бухгалтерского учета могут отличаться от регистров для целей ГОЗ. При этом факты хозяйственной деятельности в рамках контрактов ГОЗ должны отражаться в особом порядке;

2) раздельный учет по контрактам ГОЗ интегрируется в бухгалтерский учет исполнителя в части ведения первичной учетной документации. Эти счета используются для расчета себестоимости продукции, поставляемой в рамках контракта ГОЗ и для формирования аналитической информации обо всех преобразованиях и передвижениях ресурсов организации;

3) раздельный учет осуществляется за счет трансформации данных из бухгалтерского учета в регистры аналитического учета и специальные регистры раздельного учета в соответствии с требованиями нормативных правовых актов в сфере ГОЗ;

4) учет затрат по государственному оборонному заказу и формирование данных о себестоимости поставляемой продукции осуществляется на основании первичных учетных документов и регистров;

5) при раздельном учете по ГОЗ данные по прямым статьям затрат транслируются из регистров бухгалтерского учета в привязке к субсчету или другому элементу аналитического учета. При этом обязательным является наличие подтверждения принадлежности данной статьи затрат к исполнению контракта ГОЗ;

6) некоторые виды косвенных расходов отражаются в составе фактически понесенных расходов. Затраты, которые не учитываются в фактической себестоимости продукции при формировании цен на продукцию, перечислены в п. 23 приказа Минпромторга России от 8.02.2019 № 334 «Об утверждении порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа» [3]. К ним относятся представительские затраты, затраты на участие в выставках, затраты на капитальные вложения, затраты на рекламу и пр.;

7) все фактические расходы, понесенные в процессе исполнения контракта, относятся на заказ для их учета. Это необходимо осуществлять даже в случае, если эти расходы не были учтены или отмечены при плановой калькуляции расходов;

8) порядок ведения раздельного учета в организации-исполнителе ГОЗ определяется в соответствии с учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета;

9) финансовый результат по контракту ГОЗ равен разнице между ценой контракта и фактической себестоимостью производства или поставки продукции в рамках данного контракта. Обязательным условием при расчете финансового результата является корректная калькуляция себестоимости продукции, а также верное формирование данных раздельного учета.

Стоит также отметить, что доходная часть имеет одинаковое значение и в бухгалтерском, и в раздельном учете, однако расходная часть различается, что необходимо учитывать при расчете финансового результата. Расчет расходов организации-исполнителя ГОЗ осуществляется согласно требованиям приказа № 334, а не в соответствии с правилами бухгалтерского учета;

10) все особенности построения аналитического учета и определения финансового результата в рамках раздельного учета ГОЗ не ограничивают порядок ведения бухгалтерского учета в организации-исполнителе контракта согласно действующим ПБУ (ФСБУ).

Важным элементом в порядке организации раздельного учета по ГОЗ является контроль за движением и целевым расходованием бюджетных денежных средств [4]. Для этого рекомендуется внедрение трехуровневой системы раздельного учета по ГОЗ.

Первый уровень раздельного учета представляет обособление финансовых результатов и учета хозяйственных операций в разрезе каждого контракта ГОЗ. При этом объектом учета является отдельный контракт ГОЗ в разрезе результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Заказы, открытые в рамках контракта ГОЗ, подлежат группировке по видам деятельности, направлениям деятельности, видам продукции (изделий (товаров), видов (этапов) работ, услуг) и иным группирующим признакам. Внутри заказа затраты группируются по статьям калькуляции. Если в организации-исполнителе ГОЗ используется автоматизированная информационная система, то отдельным производственным заказом является номенклатурная позиция, отражаемая в справочнике «Номенклатурные группы». Заказы должны содержать обязательный реквизит «ГОЗ» и сведения об идентификаторе контракта или его номер.

Помимо того, что при исполнении государственного оборонного заказа необходимо ведение исполнителем бухгалтерского учета отдельно для каждого государственного контракта, также целесообразным является открытие заказов для каждой позиции производимой в рамках контракта продукции или поставочной позиции. Мы согласны с мнением Н.Т. Лабынцева и П.В. Колесника, что в результате применения данного подхода обеспечивается более точный учет затрат, что, как следствие, позволяет более эффективно и обоснованно рассчитывать себестоимость продукции, а также осуществлять контроль за использованием бюджетных средств со стороны заказчика.

Второй уровень раздельного учета в ГОЗ – это обособление всех видов используемых ресурсов в разрезе каждого контракта. В данном случае объектом учета является отдельный контракт ГОЗ в разрезе структуры и суммы всех использованных при исполнении государственного оборонного заказа ресурсов (производственных и коммерческих затрат, денежных средств, имущественных прав, нематериальных активов, обязательств и пр.).

Третий уровень раздельного учета – это разделение фактических затрат по каждой калькуляционной единице продукции, изделия, группы изделий и пр. в разрезе каждого контракта. Объектом раздельного учета является отдельно взятый контракт в разрезе отдельного вида продукции, этапа работ, услуги и пр., которые предусмотрены спецификацией исполнения контракта; группы однородных изделий в отношении производства деталей сборочных единиц, изготавливаемых по внутреннему заказу организации; комплектов, узлов, деталей, по которым осуществляется формирование цен.

Таким образом, исследование особенностей раздельного учета в сфере ГОЗ показало, что ведение раздельного учета в организациях-исполнителях государственного оборонного заказа является обязательным

условием исполнения контракта, при этом, основываясь на принципах бухгалтерского учета, стоит учитывать специфику раздельного учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Пелымская И.С. Особенности учета и калькулирования на промышленных предприятиях / И.С. Пелымская, Н.Л. Савченко, Д.С. Воронов. – М.: Креативная экономика, 2019. – 200 с.
2. Лабынцев Николай Тихонович, and Колесник Петр Владимирович. «Методическое обеспечение раздельного учета результатов деятельности на предприятиях - исполнителях государственного оборонного заказа (ГОЗ)» Учет. Анализ. Аудит, vol. 6, no. 6, 2019, pp. 67-75.
3. Торопова, И. В. О дефиниции раздельного учета в процессе формирования единого учетного пространства / И. В. Торопова, П. В. Бабушкина, М. А. Чирков // Экономика сегодня: современное состояние и перспективы развития (Вектор-2024) : Сборник материалов Всероссийской научной конференции молодых исследователей с международным участием, Москва, 19 июня 2024 года. – Москва: Российский государственный университет им. А.Н. Косыгина (Технологии. Дизайн. Искусство), 2024. – С. 23-28. – EDN JZGNZU.
4. Катошина, Д. А. Повышение эффективности финансового контроля в сфере государственного оборонного заказа / Д. А. Катошина, А. А. Малахова, И. В. Торопова // Российские регионы в фокусе перемен : Сборник докладов XVII Международной конференции, Екатеринбург, 17–19 ноября 2022 года. – Екатеринбург: ООО Издательский Дом «Ажур», 2023. – С. 1113-1118. – EDN KJWIRI.

Toropova Irina V.,

candidate of economic sciences, associate professor,
department of economic theory,

Ural Institute of Management - branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration of the Russian Federation
Yekaterinburg, Russian Federation

Babushkina Polina V.,

student,

department of international economics and management,
Graduate School of Economics and Management,

Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin
Yekaterinburg, Russian Federation

METHODOLOGICAL SUPPORT FOR SEPARATE ACCOUNTING OF THE RESULTS OF THE ACTIVITIES OF STATE DEFENSE CUSTOMERS

Abstract:

The article substantiates the necessity of separate accounting for the formation of production cost of the state order. It also highlights the principles of separate accounting. Despite the widespread use of the term “separate accounting in the sphere of state defense procurement”, there is no clear definition of it in regulations and scientific literature, which complicates the development of accounting methods. The paper offers an interpretation of this concept, emphasizing the importance of data grouping for determining the cost of production and financial results.

Keywords:

Separate accounting, cost of sales, state defense order, GOZ, state contract.