

УДК 657.479.5

Афони́на Оксана Александровна

ФГУП «Центральный научно-исследовательский институт химии и механики»

Россия, Москва¹

Начальник бюро финансового анализа и планирования,
отдела организации труда, финансово-экономического анализа и планирования

E-Mail: Xano4ka@yandex.ru

Влияние способов формирования стоимости выпускаемой продукции на предприятиях оборонно-промышленного комплекса на методы учета по российским и международным стандартам финансовой отчетности

Аннотация: Деятельность предприятий оборонно-промышленного комплекса не подчиняется классическим схемам рыночных отношений. Черта рынка военных закупок, монопсоническое положение государства и олигополистическое положение производителей. Цена на продукцию определяется не согласно закону «О спросе и предложении», как это происходит на предприятиях, занимающихся коммерческой деятельностью, а отражает взгляд заказчика (государства) на стоимость данного контракта. Российское и международное законодательство регулирующее деятельность оборонно-промышленного комплекса регулирует договорные отношения между поставщиком и заказчиком, но не определяет методику бухгалтерского учета. Данные методики каждая отрасль или организация разрабатывают самостоятельно.

К особенностям бухгалтерского учета в оборонной промышленности относится: ведение бухгалтерского учета по отдельным видам продукции с формированием полной себестоимости, то есть использование исключительно позаказного метода учета затрат; обязательное представление полной информации о плановых и фактических затратах в рамках работы по государственному оборонному в момент запроса от заказчика вне зависимости от формирования бухгалтерского отчетного периода; корректировки фактических затрат прошлых периодов. Эти и другие особенности позволяют работать в формате российского бухгалтерского учета, однако переход на международные стандарты финансовой отчетности потребует пересмотра всех принципов формирования стоимости государственного оборонного заказа и законодательных документов.

Ключевые слова: Оборонно-промышленный комплекс; формирование стоимости; государственный оборонный заказ; себестоимость; затраты; международные стандарты финансовой отчетности; бухгалтерский учет; позаказный учет; оборонная промышленность; цена; методы учета.

Идентификационный номер статьи в журнале 100EVN114

¹ 115487 г. Москва, ул. Нагатинская, д. 16А

Oxana Afonina

Central research Institute of chemistry and mechanics

Russian, Moscow

E-Mail: Xano4ka@yandex.ru

Influence of ways of forming the cost of production at the enterprises of the defense-industrial complex on the accounting methods according to Russian and international financial reporting standards

Abstract: The activity of the enterprises of the military-industrial complex is not subject to the classical schemes of market relations. Market procurement is monopsony position of the state and олигополистическое situation of producers. The price for the production of the state defense order reflects the view of a state customer for the cost of this contract. Thus, the price is not formed according to the law "About demand and предложении". Russian and international legislation regulating the activities of the military-industrial complex determines the contractual relationship between the supplier and the customer, but does not define the method of accounting. Each branch or organization develop independently of methods of accounting.

Peculiarities of accounting in the defense industry: accounting for certain types of products with the formation of the total cost, using only the cost-of orders; the presentation of full information about planned and actual costs in the framework of the state defense order in the time of the request from the client, regardless of the formation of the accounting period; adjustment of the actual costs of previous periods. These and other features allow you to work in a format of Russian accounting. However, the transition to international financial reporting standards require a review of all the principles of formation of cost of the state defense order and legislative documents

Keywords: Military-industrial complex, the formation of value; state defense order, the cost price, costs, international financial reporting standards; accounting; Custom Accounting, defense industry; price; accounting methods.

Identification number of article 100EVN114

В последние годы в России вместо термина «военно-промышленный комплекс» (ВПК), который подразумевает производство исключительно продукции военного назначения [18], в нормативной документации и прочем обращении стал употребляться термин «оборонно-промышленный комплекс» (ОПК), что обозначает уход от узконаправленности и специфичности деятельности предприятий данного сегмента экономических отношений.

Однако, деятельность предприятий ОПК не подчиняется классическим схемам рыночных отношений, что подтверждают исследования ряда авторов.

Толкачев С.А. [16] упоминает, что черта рынка военных закупок, монополистическое положение государства и олигополистическое положение производителей. Он пишет, что по теории рынка совершенной конкуренции количество производителей и покупателей неопределенно велико для осуществления контроля как за спросом, так и за предложением. Кроме того, отмечает данный автор, ввиду существования значительного количества государственных регулирующих актов и инструкций, на данном рынке не действуют конкурентные рыночные силы, которые типичны для классического рынка монополии.

Такие характеристики как отсутствие ценовой флуктуации и рыночного выравнивания спроса и предложения можно отметить, проанализировав Федеральный закон «О естественных монополиях»². В соответствии с этим законом стоимость контракта является твердой и не может изменяться в ходе его исполнения. Эта особенность имеет место за исключением ряда случаев, описанных в этом законе.

Федеральный закон «О размещении заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд»³ определяет условия формирования цены продукции оборонного назначения. Согласно данному Федеральному закону цена договора в рамках государственного заказа является фиксированной (при ненаступлении определенных Федеральным законом условий), и определяется не согласно закону «О спросе и предложении», как это происходит на предприятиях, занимающихся коммерческой деятельностью, а отражает взгляд заказчика (государства) на стоимость данного контракта.

Проанализировав варианты ценовой политики по государственным контрактам, установленные соответствующими документами, можно говорить о том, что определение начальной стоимости контракта осуществляется либо на основе расчетных данных о затратах на выполнение государственного контракта, представляемых предполагаемыми исполнителями работ, либо на основе цены аналогичной продукции с учетом индексации цен.

Изучив способы определения начальной цены контракта, можно сделать вывод о том, что, в случае определения начальной цены контракта на продукцию, исходя из анализа расчетных цен на аналоги или базовые разработки с использованием индексов и коэффициентов сложности, начальная цена контракта не отражает реальную стоимость выпускаемой продукции и фактические производственные возможности организации-исполнителя.

Необходимо также учитывать, что в случае, когда государственный контракт выполняет субъект естественной монополии или единственный исполнитель, а именно такие

² Федеральный закон «О естественных монополиях» 17.08.1995 №147-ФЗ // СПС «Гарант».

³ Федеральный закон «О размещении заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.06.2005 №94-ФЗ // СПС «Гарант».

характеристики присущи работам предприятий ОПК, не только начальную, но и окончательную цену контракта определяет Правительство Российской Федерации.

При этом прибыльность по контракту определяется исходя из определения минимального и максимального размеров рентабельности (прибыли).

Так как Правительство Российской Федерации имеет право устанавливать предельный уровень прибыли при расчете начальной цены по государственному оборонному заказу, уровень рентабельности по государственному контракту может отличаться от рентабельности, которую самостоятельно устанавливает организация, выполняющая оборонный заказ, в ходе своей финансово-хозяйственной деятельности.

Так как оборонный заказ обязателен для выполнения единственным поставщиком (исполнителем, подрядчиком), а также организациями, занимающими доминирующее положение на товарном рынке продукции по государственному оборонному заказу, предприятия-исполнители должны проводить мероприятия по формированию себестоимости продукции и ее составляющих, исходя из заявленных государством величин, а также предпринимать шаги по доведению реального уровня рентабельности производства до величин заявленных государством. Иными словами им необходим инструмент управления себестоимостью выпускаемой продукции.

Специфика деятельности предприятий ОПК и алгоритм определения стоимости государственного контракта предполагают наличие отличительных особенностей ведения бухгалтерского учета.

Проанализируем основные проблемные моменты и отраслевые особенности учета и калькуляции затрат на предприятиях ОПК.

В 1994 году в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 №552 (далее – «положение №552»)⁴ Министерством науки и технической политики Российской Федерации по согласованию с Министерством экономики Российской Федерации и с Министерством финансов Российской Федерации были утверждены «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции» №ОР22-2-46. Цель данных Рекомендаций – «обеспечить единообразие принципов планирования, учета и калькулирования себестоимости научно-технической продукции».

В соответствии с правовыми актами⁵⁶⁷ положение №552 было отменено. При этом в 25-й главе Налогового кодекса Российской Федерации определено право хозяйствующего субъекта самостоятельно выбирать принципы учета и состава затрат.

⁴ Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» от 05.08.1992 №552 // СПС «Гарант».

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ // СПС «Гарант».

⁶ Постановление Правительства Российской Федерации «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации по вопросам налогообложения прибыли организаций» от 20.02.2002 №121 // СПС «Гарант».

⁷ Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 06.08.2001 №110-ФЗ // СПС «Гарант».

В апреле 2002 года было выпущено письмо Минфина Российской Федерации⁸ «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». Данный документ предлагал, до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькуляции продукции (работ, услуг), как и ранее, руководствоваться отраслевыми инструкциями (указаниями).

Таким образом, предприятиям ОПК необходимо было, с одной стороны, выполнять требования 25-й главы Налогового кодекса, а с другой – по рекомендации Минфина Российской Федерации – использовать устаревшие отраслевые рекомендации.

Новые отраслевые рекомендации Министерство промышленности и энергетики Российской Федерации утвердило только в апреле 2006 года приказом⁹ (далее – «приказ №200»).

Таким образом, с момента отмены положения №552 20.02.2002 до 23.08.2006, когда был выпущен приказ №200, предприятия, занимающиеся научно-техническими разработками, в том числе – предприятия ОПК, не имели никаких действующих нормативных рекомендаций по учету и калькуляции.

Все это время предприятия оборонной сферы пытались существовать между устаревшими методическими рекомендациями и действующим законодательством, самостоятельно выбирая пути решения данной проблемы.

После издания приказа №200 все предприятия обязаны вести учет и калькуляцию согласно указанному в нем порядку, то есть предприятия были вынуждены перестроить сложившуюся за почти 5 лет безнормативной деятельности систему учета и калькуляции затрат в соответствии с настоящим документом.

Можно говорить о том, что налаженная система учета претерпела изменения сначала в 2001 году после введения 25 главы Налогового Кодекса, затем в 2006 году после введения приказа №200. Таким образом, перестраиваемая 2 раза за 5 лет система только сейчас начинает стабилизироваться, и у предприятий появляется возможность для осуществления мероприятий по повышению эффективности работы.

В соответствии с тем же приказом №200 учет затрат связанный с выполнением государственного оборонного заказа необходимо производить по каждому виду продукции отдельно.

Это же условие выдвигается Федеральным законом «О государственном оборонном заказе»¹⁰. Согласно данному нормативному документу организации, выполняющие государственный заказ за счет средств федерального бюджета, осуществляют учет затрат, связанных с его выполнением, отдельно по каждому государственному заказу. Учитывая, что в рамках работы по государственному оборонному заказу предприятиям необходимо

⁸ Письмо Минфина Российской Федерации «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» от 29.04.2002 №16-00-13/03 // СПС «Гарант».

⁹ Приказ Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации «Об утверждении порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» от 23.08.2006 №200 // СПС «Гарант».

¹⁰ Федеральный закон «О государственном оборонном заказе» от 29.12.2012 №275-ФЗ // СПС «Гарант».

калькулировать полную себестоимость каждого вида продукции, только позаказный метод удовлетворяет данным требованиям.

Это означает, что законодательные акты в области деятельности ОПК обязывают экономические субъекты пересматривать свою учетную политику в области методов учета затрат и калькуляции перед выполнением государственного оборонного заказа в пользу позаказного метода.

Однако в этом случае встает вопрос, каким образом вести учет организациям осуществляющим деятельность не только в рамках государственного оборонного заказа, но и выпускающим другую продукцию, другие работы, услуги (назовем их «гражданской» продукцией), особенно в случаях, если ведение учета по этим услугам корректнее отражать другим методам учета, нежели позаказный.

Можно предположить, что в этом случае, предприятие имеет право выбирать для «гражданской» продукции метод учета и калькуляции по своему усмотрению и самостоятельно разрабатывать состав затрат. Однако каким образом в этом случае вести отдельный учет косвенных расходов относящихся к «гражданской» и «оборонной» продукции остается непонятным.

Необходимо отметить, что характерной особенностью, учета и калькуляции деятельности ОПК является обязательное представление полной информации о плановых и фактических затратах в рамках работы по государственному оборонному заказу перед заказчиком работ. Это подтверждает ряд нормативных документов, регламентирующих деятельность по государственному оборонному заказу¹¹¹²¹³.

Таким образом, организации ОПК, занимающиеся выполнением государственного оборонного заказа, обязаны осуществлять учет работ по государственному контракту, отдельно от прочей продукции выпускаемой организацией, а так же предоставлять сведения о всех понесенных затратах в рамках выполнения государственных контрактов на момент запроса от заказчика, то есть вне зависимости от времени наступления бухгалтерского отчетного периода.

Еще одним неоднозначным аспектом приказа №200 остается указание использовать при калькуляции себестоимости продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу, преимущественно прямые методы отнесения затрат на себестоимость конкретной продукции. Однако нет никакого объяснения критерию «преимущественности» прямого отнесения затрат.

Важной особенностью процесса отражения фактических затрат при учете деятельности по государственным контрактам, является бюрократизация их заключения.

В настоящее время заключение контрактов по государственному оборонному заказу неоправданно затягивается. Это приводит к тому, что предприятиям, выполняющим

¹¹ Концепция государственного регулирования цен на продукцию военного назначения: [одобрена решением ВПК при Правительстве Российской Федерации от 29.08.2007 №СИ-П7-11прВПК] // СПС «Гарант».

¹² Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении Правил определения начальной цены государственного оборонного заказа путем проведения торгов, а также цены государственного контракта в случае размещения государственного оборонного заказа у единственного поставщика (исполнителя, подрядчика)» от 04.11.2006 №656 // СПС «Гарант».

¹³ Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении Правил формирования цен на вооружение и военную технику, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственным производителем» от 25.01.2008 №29// СПС «Гарант».

государственный оборонный заказ, необходимо уложиться в срок, а подписание контрактов недопустимо затягивается, организации вынуждены осуществлять расходы до их согласования с заказчиком работ, то есть с государством. В связи с этим, часть расходов по контрактам может быть исключена из себестоимости выпускаемой продукции и предприятия вынуждены осуществлять корректирующие мероприятия по фактическим затратам задним числом.

Еще одним вариантом корректировки фактических затрат является право заказчика контролировать прямые и косвенные затраты в рамках договора.

В случае, если затраты признаются необоснованными, исполнитель работ обязан исключить их из состава себестоимости выпускаемой продукции. Если в случае прямых затрат эта операция не представляет особого труда, то в случае косвенных – это практически невозможно, так как общехозяйственные расходы распределяются на все виды продукции, и те затраты, которые не хочет видеть один Заказчик в рамках своих работ, вполне удовлетворяют требованиям другого Заказчика. Проблема заключается в том, что корректировка одного и того же вида расходов приемлема для одного Заказчика и недопустима для другого.

Все эти процессы являются характерными особенностями оборонной промышленности и деятельности предприятий, выполняющих государственный оборонный заказ, чему посвящены работы многих авторов, например [2, 3, 5, 8-10].

Однако документы, призванные регламентировать деятельность предприятий в рамках выполнения государственного оборонного заказа и научные исследования, описывают исключительно договорную составляющую, упуская из виду рекомендации по бухгалтерскому учету данного вида деятельности. Особенности бухгалтерского учета деятельности при использовании обратного метода калькуляции также упускаются.

Для отображения полной картины финансовой деятельности предприятий ОПК проанализируем опыт, проблемы и особенности формирования цен контракта и учета на международном уровне.

Как отмечает Толмачев П.И. [17], ни один из аналитических центров, занимающихся проблемой торговли оружием, не может утверждать, что он обладает полной информацией о параметрах международных контрактов на поставку вооружений и военной техники.

Кенжетаев М.Ж. [7] пишет, что к таким параметрам относятся:

- временные параметры (дата контракта, срок действия, график поставок техники, график расчетов и т. п.);
- количественные параметры;
- географические параметры (страна-получатель, страна-поставщик, промежуточное расположение);
- финансовые параметры (сумма оплаты, вид и форма, условия расчетов);
- технические параметры (тип боевой техники, ее состояние и т.д.).

При этом Толмачев П.И. [17] пишет, что наиболее противоречивая информация – финансовые характеристики.

Толмачев П.И. [17] пишет, что международная контрактация осуществляется в ходе переговоров, которые проводятся главным образом в стране - покупателе (с целью оказания максимального давления на уполномоченную делегацию продавца) и могут длиться

месяцами. Автор [17] упоминает, что наибольшие трудности в ходе переговоров (не технического, а политического характера), как правило, вызывает согласование контрактной стоимости, а также условий платежей и расчетов.

Законодательная база, определяющая варианты формирования стоимости контрактов по государственным оборонным заказам, калькуляцию и учет затрат в международной практике по рассматриваемому в данном исследовании вопросам коррелирует с российским законодательством.

Постановление Министерства обороны Республики Беларусь «О некоторых вопросах оказания платных услуг в Вооруженных силах Республики Беларусь»¹⁴ регулирует порядок оказания платных услуг, формирования стоимости, учета затрат за оказываемые платные услуги, учета и использования средств, полученных за платные услуги, в Вооруженных Силах Республики Беларусь.

Закон¹⁵ определяет общие правовые основы планирования и формирования государственного оборонного заказа и регулирует особенности отношений, связанных с определением и осуществлением процедур закупки продукции, выполнением работ и предоставлением услуг оборонного назначения (продукция, работы и услуги) на территории Украины.

В Китае в настоящее время проводится реформа ценообразования на продукцию военного назначения. В результате армия перейдет от установления цен на созданную технику постфактум к более сложному механизму, предполагающему установление прогнозной плановой цены и последующий мониторинг издержек в процессе разработки и производства [6]. Данный вид формирования цены продукции по своему принципу также схож с ценообразованием отечественной продукции военного назначения.

Как отмечает Галанов, В. А. [4] в США существует классическая контрактная система исполнения государственного оборонного заказа. В данной системе существуют два основных подхода к расчету контрактных цен: в соответствии с первым – закупочная цена определяется на основе планируемых издержек и плановой прибыли, в соответствии со вторым – на основе фактических затрат подрядчика на выполнение заказа. Указанные модели ценообразования присутствуют в российской модели определения начальной цены контракта.

Толкачев С.А. [16] пишет, анализируя военный рынок США, что одной из черт, характеризующих неэффективность военных закупок, является использование контракта, который имеет труднопереводимое название «недоопределенный» контракт. Далее автор [16] пишет, что подрядчик получает заказ на изготовление оружия или на его модификацию, спецификации которого еще не определены и могут измениться, подрядчику разрешается начать работу или, по крайней мере, начать расходовать деньги до того, как цена будет согласована с правительством. Толкачев С.А. [16] отмечает, что использование «недоопределенных» контрактов на практике выливается в преждевременные решения о закупке оружия с сомнительными техническими и качественными характеристиками ввиду неотлаженности технологической базы производства и давления военных подрядчиков на органы закупок.

¹⁴ Постановление Министерства обороны Республики Беларусь «О некоторых вопросах оказания платных услуг в Вооруженных силах Республики Беларусь» от 06.06.2007 №40 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.levonevski.net/pravo/norm2009/num10/d10180.html>, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

¹⁵ Закон Украины «Про державне оборонне замовлення»: від 03.03.1999 №464-XIV [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://uazakon.ru/zakon/zakon-ob-oboronnom-zakaze.html>, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

Вышеизложенные аспекты говорят, о неэффективности формирования цены продукции военного назначения на основании стоимости аналогов выпускаемой продукции, а именно этот способ является наиболее популярным в российской и международной экономике ОПК.

Схожесть характеристик международной контрактной деятельности по оборонным заказам обуславливает необходимость рассмотрения вопросов учета деятельности ОПК в разрезе МСФО.

Отметим, что на данном этапе развития бухгалтерского учета и экономики, отсутствуют методические рекомендации по ведению деятельности в рамках выполнения государственного оборонного заказа в условиях работы предприятий ОПК согласно требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Учитывая тот факт, что согласно Плану Министерства финансов Российской Федерации на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, к 2015 году планируется максимальное приближение российских стандартов бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности, нам необходимо проанализировать возможности учета и калькуляции затрат на предприятиях ОПК с учетом требований МСФО, а так же проанализировать следствия, которые возникают из-за отличия МСФО от РСБУ¹⁶.

В соответствии с МСФО (IAS) 18 сумма выручки всегда должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения (с учетом любых торговых скидок). Справедливая стоимость определяется в МСФО как сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами¹⁷.

Согласно отечественным методам оценки выручки, ПБУ 9/99, величина выручки определяется по цене, установленной сторонами в договоре или пользователем активов организации. При отсутствии цены в договоре используется обычная цена в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг)¹⁸.

В случае выполнения государственного оборонного заказа цена контракта может существенно отличаться от справедливой стоимости. В случае РСБУ это никак не влияет на финансовый результат, в случае МСФО может потребоваться корректировка выручки, то есть данные по МСФО будут существенно отличаться от фактических. Однако встает вопрос, каким образом будет определяться справедливая цена на уникальный товар или НИР (ведь зачастую предприятия ОПК выполняют именно такие заказы) остается неизвестным.

Многие работы по государственному оборонному заказу имеют длительный характер, то есть срок выполнения таких контрактов – больше года, а практика расчетов по государственному оборонному заказу предполагает авансовые платежи в начале выполнения

¹⁶ План Министерства финансов Российской Федерации на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности [утвержден приказом Минфина России от 30.11.2011 г. №440] // СПС «Гарант».

¹⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»:[введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н] [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

¹⁸ Приказ Минфина Российской Федерации «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 06.05.1999 №32н // СПС «Гарант».

работ и расчет после окончания работы. Таким образом, в соответствии с IAS 18 выручка при отсрочке платежа более чем на год должна быть дисконтирована, то есть так же имеет место отклонение показателей в отчетности от фактических.

Отличительной особенностью учета предприятий ОПК является периодическая корректировка фактических затрат по заказам. Данные корректировки хоть и считаются операциями прошлых лет, выявленными в отчетном периоде, отражаются в текущем периоде и значит, влияют на текущую отчетность. Зачастую данные операции отражаются не в составе расходов от основной деятельности, а на счете 91 и, следовательно, попадают в состав прочих доходов и расходов отчета о финансовых результатах, то есть искажается информация о составе расходов организации¹⁹.

При выявлении операций прошлых лет стандарты МСФО предполагают выполнение корректировки прошлогодней отчетности, с тем, чтобы не исказить финансовый результат соответствующего года. Таким образом, в случае проведения корректирующих мероприятий в рамках государственного оборонного заказа за предшествующие периоды по МСФО искажения о составе и размерах расходов возможно будет избежать, а так же появится возможность отражения откорректированного объема затрат в рамках каждого заказа^{20 21}.

Отметим, что ПБУ 10/99²² закрепляет условие осуществления расходов в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота. Аналогичное требование отсутствует в МСФО. Фактически требование ПБУ 10/99 о документировании расходов позволяет не проводить в российской отчетности отдельные расходы и соответственно приводит к ситуации несвоевременного учета отдельных операций, относящихся к определенному периоду.

Невозможность корректировки фактических затрат в бухгалтерском прошлых лет по стандартам РСБУ искажает информацию о стоимости отдельного договора и о деятельности предприятия в целом. Поэтому по нашему мнению возможность отражать информацию о расходах до момента появления подтверждающих документов существенно упростит процесс учета и повысит достоверность отражаемой информации, однако остается вопрос, каким образом в этом случае заказчиком будет проводиться контроль правомерного списания затрат, и будут исключаться способы мошенничества.

МСФО (IAS) 2 «Запасы»²³ регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, то есть в полном объеме относимым на уменьшение прибыли

¹⁹ Приказ Минфина Российской Федерации «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» от 06.05.1999 №32н // СПС «Гарант».

²⁰Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н] [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

²¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н]. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

²² Приказ Минфина Российской Федерации «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» от 06.05.1999 №33н // СПС «Гарант».

²³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина Российской Федерации от 25.11.2011 №160н] [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/, свободный. – Загл. с экрана. - Яз. рус.

отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы, другие не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Поэтому в случае, если предприятие ОПК выполняет контракт, по которому предполагается оплата по фактическим затратам, применение данного метода существенно усложнит процесс учета и отчетности.

Данный стандарт регламентирует отличный от указанных в РСБУ способ распределения накладных расходов. При этом в данном стандарте регламентирована единственная база распределения «производственная мощность».

Согласно п. 11 (IAS) 2 «Запасы» постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозируемому объему производства продукции при работе в нормальных условиях, то есть базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность» [6]. Поэтому, в случае если предприятие ОПК использует в качестве базы распределения фонд оплаты труда производственных рабочих, а именно такую базу распределения используют чаще всего в оборонной промышленности, для работы в условиях МСФО необходимо будет пересматривать все производственные процессы и способы учета и калькуляции.

Все эти особенности противоречат существующим правилам учета и распределения накладных расходов предприятий ОПК.

По нашему мнению отличительные черты учета по МСФО существенно исказят стоимостную оценку выполнения государственного оборонного заказа. Несмотря на имеющиеся положительные моменты ведения учета по МСФО для предприятий ОПК, основным остается тот факт, что при действующих нормативных документах, регламентирующих порядок учета затрат и калькуляции, применение системы МСФО невозможно.

Таким образом, на основании проведенного исследования, можно сделать вывод, что проблемы ценообразования и учета на предприятиях оборонно-промышленного комплекса России схожи с существующими в мировой практике военных закупок, и состоят в следующем:

1) начальная цена контракта на продукцию оборонного назначения определяемая исходя из анализа расчетных цен на аналоги или базовые разработки с использованием индексов и коэффициентов сложности, не отражает реальную стоимость выпускаемой продукции и фактические производственные возможности организации-исполнителя;

2) законодательные акты в области деятельности ОПК обязывают экономические субъекты пересматривать свою учетную политику в области методов учета затрат и калькуляции перед выполнением государственного оборонного заказа;

3) организации ОПК, занимающиеся выполнением государственного оборонного заказа, обязаны осуществлять учет работ по государственному контракту, отдельно от прочей продукции выпускаемой организацией, а так же предоставлять сведения о всех понесенных затратах в рамках выполнения государственных контрактов на момент запроса от заказчика, то есть вне зависимости от времени наступления бухгалтерского отчетного периода;

4) в рамках выполнения государственного оборонного заказа возникают условия, при которых предприятию необходимо проводить корректировки фактических затрат в «закрытом» отчетном периоде;

5) в случае полного перехода предприятий ОПК на систему МСФО государственным органам необходимо пересматривать все нормативные документы, регламентирующие деятельность оборонной промышленности и особенности ценообразования и учета в ней.

Для решения вышеозначенных задач, автором данной статьи разработан метод обратной калькуляции и учета затрат [1, 11–15]. Согласно данному методу производятся вычислительные действия-итерации, результатом которых является формирование такого уровня затрат и прибыли, которые позволят минимизировать разницу между заданными заказчиком и реально складывающимися на предприятии финансовыми показателями, при этом соблюдая установленное значение рентабельности продукции и требования действующего законодательства. Данный метод позволяет осуществлять учет фактических затрат до момента завершения бухгалтерского отчетного периода и корректировку финансовых результатов, исходя из заключений заказчика, в том числе - и после завершения заказа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алгоритм распределения накладных расходов на предприятиях оборонного промышленного комплекса, использующих вспомогательные производства / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №4(250). – С.2–11.
2. Благов, Е.В. О совершенствовании размещения заказов на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ для государственных нужд / Е.В. Благов // Инновации. – 2006. – №10. – С.73–77.
3. Буренок, В.М. Методический подход к обоснованию и распределению объемов финансирования на развитие системы вооружения / В.М. Буренок // Военная мысль. – 2006. – № 4. – С. 34–37.
4. Галанов, В. А. Зарубежный опыт закупочной деятельности государства: Учеб.-метод. пособие / В. А. Галанов, О. А. Гришина, С. Р. Шибяев. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 236 с.
5. Ивлев, А.А. Методика определения начальной цены контракта в части НИР по созданию материалов (веществ) и элементов для их производства / А.А. Ивлев, А.Г. Подольский, Р.В. Реулов // Вооружение и экономика. – 2009. - №5. – С.178–187.
6. Кашин, В. Китай реформирует ценообразование на военную продукцию / В. Кашин // Новости ВПК [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://vpk.name/news/66320_kitai_reformiruet_cenoobrazovanie_na_voennuyu_produkciju.htm, свободный. – Загл. с экрана. – Яз. рус.
7. Кенжетаев, М.Ж. Методики оценки мирового экспорта обычных вооружений. Обзор, анализ и сравнение / М.Ж. Кенжетаев // Экспорт вооружений. – 1997. – №3.
8. Колтаков, О.В. О необходимости совершенствования методического аппарата ценообразования на продукцию военного назначения в части определения накладных затрат / О.В. Колтаков // Вооружение и экономика. – 2010. - №4(12). – С.52–56.
9. Лавринов, Г.А. К вопросу о сопоставлении цен на продукцию военного назначения, сформированных в различных социально-экономических формациях / Г.А. Лавринов, А.Г. Подольский // Вооружение и экономика. – 2010. - №4(12). – С.97–104.
10. Лавринов, Г.А. Концепция построения системы внутреннего ценообразования на продукцию военного назначения / Г.А. Лавринов, А.Г. Подольский, Е.Ю.
11. Метод обратной калькуляции: монография / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина. – Челябинск: Изд. центр ЮУрГУ, 2013. – 197 с. (ISBN 978-5-696-04398-2).
12. Обратная калькуляция и учет затрат на предприятиях оборонного промышленного комплекса / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №11 (257). – С.16–29.
13. Организация применения метода обратной калькуляции (часть 1) / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – 25(271).– С.18–30.

14. Организация применения метода обратной калькуляции (часть 2) / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – 26(272).– С.18–33.
15. Особенности и проблемы учета затрат и калькуляции на предприятиях оборонного промышленного комплекса / А.Ф. Черненко, О.А. Афонина // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. Том 7.– 2013.– №1. – С. 77–82.
16. Толкачев, С.А. Управление оборонно-промышленным комплексом. Теоретико-методологические основы: учебное пособие для студентов всех специальностей / С.А. Толкачев. – М.: ГУУ, 2008. – 136 с.
17. Толмачев, П.И. Современные тенденции высокотехнологичных секторов в мировой экономике. – М.: Научная книга, 2003. – 160с.
18. Хрусталеv, Е.Ю. Особенности функционирования и развития российского военно-промышленного комплекса / Е.Ю. Хрусталеv // Менеджмент в России и за рубежом, 2002 – №2 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management/2002-2/09.shtml>, свободный. – Загл. с экрана. – Яз. рус.

Рецензент: Черненко Алексей Федорович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Маркетинг и менеджмент» ФГБОУ ВПО «ЮУрГУ» (НИУ).

REFERENCES

1. Algoritm raspredelenija nakladnyh rashodov na predpriyatijah oboronno promyshlennogo kompleksa, ispol'zujushhih vspomogatel'nye proizvodstva / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.* – 2013. – №4(250). – S.2–11.
2. Blagov, E.V. O sovershenstvovanii razmeshhenija zakazov na vypolnenie nauchno-issledovatel'skih, opytно-konstruktorskih i tehnologicheskikh rabot dlja gosudarstvennyh nuzhd / E.V. Blagov // *Innovacii.*– 2006. – №10. – S.73–77.
3. Burenok, V.M. Metodicheskij podhod k obosnovaniju i raspredeleniju ob#emov finansirovanija na razvitie sistemy vooruzhenija / V.M. Burenok // *Voennaja mysl'.* – 2006. – № 4. – S. 34–37.
4. Galanov, V. A. Zarubezhnyj opyt zakupochnoj dejatel'nosti gosudarstva: Ucheb.-metod. posobie / V. A. Galanov, O. A. Grishina, S. R. Shibaev. – M. : INFRA-M, 2010. – 236 s.
5. Ivlev, A.A. Metodika opredelenija nachal'noj ceny kontrakta v chasti NIR po sozdaniyu materialov (veshhestv) i jelementov dlja ih proizvodstva / A.A. Ivlev, A.G. Podol'skij, R.V. Reulov // *Vooruzhenie i jekonomika.* – 2009. - №5. – S.178–187.
6. Kashin, V. Kitaj reformiruet cenoobrazovanie na voennuju produkciju / V. Kashin // *Novosti VPK [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: http://vpk.name/news/66320_kitaj_reformiruet_cenoobrazovanie_na_voennuyu_produkciju.htm, svobodnyj.* – Zagl. s jekrana. – Jaz. rus.
7. Kenzhetaev, M.Zh. Metodiki ocenki mirovogo jeksporta obychnyh vooruzhenij. Obzor, analiz i sravnenie / M.Zh. Kenzhetaev // *Jeksport vooruzhenij.* – 1997. – №3.
8. Koltakov, O.V. O neobhodimosti sovershenstvovanija metodicheskogo apparata cenoobrazovanija na produkciju voennogo naznachenija v chasti opredelenija nakladnyh zatrat / O.V. Koltakov // *Vooruzhenie i jekonomika.* – 2010. - №4(12). – S.52–56.
9. Lavrinov, G.A. K voprosu o sopostavlenii cen na produkciju voennogo naznachenija, sformirovannyh v razlichnyh social'no-jekonomicheskikh formacijah / G.A. Lavrinov, A.G. Podol'skij // *Vooruzhenie i jekonomika.* – 2010. - №4(12). – S.97–104.
10. Lavrinov, G.A. Konceptija postroenija sistemy vnutrennego cenoobrazovanija na produkciju voennogo naznachenija / G.A. Lavrinov, A.G. Podol'skij, E.Ju.
11. Metod obratnoj kal'kuljicii: monografija / A.F. Chernenko, O.A. Afonina. – Cheljabinsk: Izd. centr JuUrGU, 2013. – 197 s. (ISBN 978-5-696-04398-2).
12. Obratnaja kal'kuljacija i uchet zatrat na predpriyatijah oboronno promyshlennogo kompleksa / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.* – 2013. – №11 (257). – S.16–29.
13. Organizacija primenenija metoda obratnoj kal'kuljicii (chast' 1) / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.* – 2013. – 25(271).– S.18–30.
14. Organizacija primenenija metoda obratnoj kal'kuljicii (chast' 2) / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.* – 2013. –26(272).– S.18–33.
15. Osobennosti i problemy ucheta zatrat i kal'kuljicii na predpriyatijah oboronno promyshlennogo kompleksa / A.F. Chernenko, O.A. Afonina // *Vestnik Juzhno-*

- Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Serija: Jekonomika i menedzhment. Tom 7.– 2013.– №1. – S. 77–82.
16. Tolkachev, S.A. Upravlenie oboronno-promyshlennym kompleksom. Teoretiko-metodologicheskie osnovy: uchebnoe posobie dlja studentov vseh special'nostej / S.A. Tolkachev. – M.: GUU, 2008. – 136 s.
 17. Tolmachev, P.I. Sovremennye tendencii vysokotehnologichnyh sektorov v mirovoj jekonomike. – M.: Nauchnaja kniga, 2003. – 160s.
 18. Hrustalev, E.Ju. Osobennosti funkcionirovanija i razvitija rossijskogo voenno-promyshlennogo kompleksa / E.Ju. Hrustalev // Menedzhment v Rossii i za rubezhom, 2002 – №2 [Jelektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.cfin.ru/press/management/2002-2/09.shtml>, svobodnyj. – Zagl. s jekrana. – Jaz. rus.