

УДК 658.15

А.А. ИБАТУЛЛИНА,

магистр

Казанский (Приволжский) федеральный университет

О.В. ПАЧКОВА,

кандидат экономических наук

Казанский (Приволжский) федеральный университет

СПЕЦИФИКА ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПК

Аннотация. В любой экономической ситуации перед большинством предприятий стоят задачи повышения эффективности производства, производительности труда и финансовой устойчивости. Для получения максимально возможного эффекта предприятию необходимо обеспечивать достаточный уровень получаемой прибыли для покрытия своих затрат. Таким образом, сложно переоценить значение сопоставления затрат с результатами производства, что является основной идеей управления затратами. Управление затратами – средство достижения предприятием высокого экономического результата. Оно не сводится только к снижению затрат, но распространяется на все элементы управления. Для системы управления затратами характерно систематическое исследование экономических явлений на предприятии, выявление недостатков в работе, нахождение резервов и способов оптимизации и минимизации затрат. Заинтересованность оборонных предприятий в управлении затратами обуславливается не только желанием самого предприятия получить большую прибыль, но и желанием государственного заказчика сэкономить денежные ресурсы, выделенные на государственный оборонный заказ. В статье представлены основные особенности построения балансов и организации учета затрат предприятий оборонно-промышленного сектора, сформулированы требования, предъявляемые к системе учета затрат, представлено обоснование необходимости внедрения системы управления затратами на предприятиях ОПК.

Ключевые слова: управление затратами, оборонно-промышленный комплекс, финансовый анализ, особенности ОПК, издержки, производство.

Управление производственной деятельностью любого предприятия в значительной степени обусловлено эффективностью применяемых методов управления затратами на производстве, а для предприятий оборонно-промышленного комплекса (ОПК) – еще и отраслевыми и организационными особенностями производства. Знание особенностей изучаемой отрасли определяет более адекватную оценку финансовой устойчивости и платёжеспособности предприятий, работающих в ней.

В связи с этим, чтобы определить возможные методы управления затратами на предприятиях ОПК, необходимо знать основные особенности их формирования и учета. При этом необходимо учитывать два фактора: специфику производства и особенности нормативно-правовой базы.

Устойчивое функционирование оборонно-промышленного производства во многом зависит от наличия нормативной базы, которая регламентирует взаимоотношения между про-

изводителями, заказчиками и органами управления в процессе разработки и производства продукции. Основным законом, регулирующим основы существования и функционирования ОПК РФ, является Федеральный закон от 31 мая 1996 года № 61-ФЗ «Об Обороне». Наиболее важным законом, устанавливающим и регламентирующим правовые основы размещения и получения государственного оборонного заказа (гособоронзаказа), является Федеральный закон (ФЗ) от 29 декабря 2012 года № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе». Изучив специфику производства и основы нормативно-правовой базы предприятий ОПК, можно опередить особенности построения их балансов, а также системы учета и организации затрат.

Особенности построения балансов предприятий ОПК:

1. Предприятия ОПК имеют длительный технологический цикл [4]. Так, для строительства военного корабля необходимо не менее

3 лет, при этом в этот срок также закладываются заказы приборостроительным предприятиям на изготовление радиоэлектронных систем. Такой временной разрыв приводит к тому, что возникает разрыв и в движении денежных средств, в том числе в сопоставлении самого факта производства продукции с формированием конечного результата от продажи этой продукции. Следовательно, выручка от реализации продукции, являющаяся результатом предприятия за несколько лет, отразится в отчете о финансовых результатах в том отчетном периоде, когда это изделие будет сдано заказчику. Поэтому показатель выручки не всегда может быть рассмотрен как результативность предприятия в определенном временном промежутке. В данном случае дополнительным показателем при анализе послужит полный валовый объем работ, выполненный предприятием в данном отчетном периоде.

2. Высокая доля НЗП. На предприятиях ОПК, где деятельность осуществляется в проектно-договорной форме, все время от заключения договора и до конца сдачи готового изделия будет сопровождаться ростом незавершенного производства (НЗП). Это наглядно можно проследить, анализируя структуру баланса предприятий ОПК, где заметную роль в структуре оборотных активов составляет НЗП. При этом можно определить, что валовый объем работ и НЗП увеличиваются (уменьшаются) в одной пропорции.

3. Высокая доля дебиторской задолженности в составе оборотных активов. В крупных предприятиях значительная часть объема ра-

бот выполняется предприятиями-смежниками. Специфика предприятий-смежников также заключается в длительности производственного цикла, для которого необходимо соответствующее финансовое обеспечение [5]. Этот факт приводит к тому, что в составе дебиторской задолженности «львиную» долю занимают выданные авансы.

4. Финансирование гособоронзаказа. Если договор заключен на срок больше одного года, то авансовые платежи по условиям договора при этом разбиваются по годам. Следовательно, для предприятия полученные авансы от заказчиков становятся основным источником формирования всех запасов и затрат. Исходя из этого, бухгалтерская статья «Авансы полученные» является главенствующей в структуре и краткосрочных обязательств, и всего заемного капитала в целом, что необходимо учитывать при проведении финансового анализа.

Сделанные выводы об особенностях балансов предприятий ОПК помогут провести более качественную оценку их финансового состояния. Для того, чтобы проводить качественный анализ затрат, необходимо знать основные особенности системы учета затрат на предприятиях ОПК, где затраты в основном регламентированы. Знание специфичности учета затрат на предприятиях ОПК позволит определить круг возможных методов управления затратами на предприятиях ОПК.

Исходя из специфики производства и нормативно-правовой базы предприятий ОПК, сформулированы основные выводы по организации и учету затрат (табл. 1).

Таблица 1

Особенности организации учета затрат на предприятиях ОПК

Отраслевая специфика/ основы нормативно- правовой базы	Требования, предъявляемые к системе учета затрат
Позаказный способ производства	Согласно ФЗ № 275 предприятие обязано «осуществлять отдельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту (заказу)» [1], что говорит о невозможности смены способа учета затрат. При позаказном методе все затраты учитывают по конкретному заказу или по группе однородных заказов. В карточке заказа обычно указывают номер заказа, описание работ, количество продукции и срок, необходимый для выполнения заказа. Затраты по каждому заказу регистрируют по мере прохождения изделия по стадиям производства. Прямые затраты, которые непосредственно связаны с выполнением заказа, отражаются по дебету счета 20 в корреспонденции со счетами учета расходов. Чтобы обеспечить аналитический учет затрат, открываются отдельные субсчета для каждого открытого заказа («Заказ № 1», «Заказ № 2» и т. д.)

Продолжение табл. 1

Отраслевая специфика/ основы нормативно- правовой базы	Требования, предъявляемые к системе учета затрат
Материалоёмкое производство	Производство предприятий ОПК является материалоёмким, то есть сырье и материалы в общей структуре затрат на себестоимость составляют большую часть от общих затрат на себестоимость, как правило, эта цифра варьируется от 40 %. Этот факт необходимо учитывать при выборе базы распределения накладных расходов.
Необходимость распределения накладных затрат	На предприятиях ОПК применяется широко распространённая во всех отраслях база распределения косвенных расходов – основная заработная плата производственных рабочих. Для предприятий ОПК, выполняющих большое количество заказов одновременно, такой способ распределения накладных расходов не всегда приемлем. Выпускаемая продукция отличается по материалоемкости, энергоёмкости и по расходам, связанными с работой оборудования. При выборе базы распределения также необходимо учитывать положения Приказа Минпромэнерго № 200, в котором четко регламентированы способы распределения общепроизводственных расходов: пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, по нормо-часам, по сметным ставкам, пропорционально выпуску. Согласно этому же документу, для распределения общехозяйственных расходов может быть установлен иной порядок распределения, согласованный с заказчиком и отраженный в учетной политике организации.
Наличие вспомогательных и обслуживающих производств	Вспомогательное производство выполняет работу или оказывает услуги для функционирования основного производства, сама стоимость затрат этих цехов является косвенными расходами и напрямую на себестоимость заказа не относится, а учитывается в составе накладных расходов текущего периода. В связи с этим происходит «размытие» этих расходов в общей структуре затрат, из-за чего невозможно определить энергоёмкость каждого конкретного объема продукции.
Незавершенный характер производства	Длительный цикл производства приводит к наличию перетекающего незавершенного производства. Также к высокой доли незавершенного производства могут приводить такие факторы, как несогласованность времени выполнения заказов или операций внутри них, периодические простои, связанные с простоем оборудования или отсутствием комплектующих, загруженность отдельно взятых производственных мощностей и другие факторы.
Учет заработной платы основных производственных рабочих	В соответствии с Приказом Минпромэнерго № 200 (раздел II, подпункт 7) [2] статья калькуляции «Затраты на оплату труда основных производственных рабочих» включает основную заработную плату и компенсации (дополнительную заработную плату) производственных рабочих, относящуюся к конкретным изделиям (заказам) в качестве прямых затрат. Компенсации включают начисления, предусмотренные коллективными договорами за фактически неотработанное время, и относятся на себестоимость конкретной продукции по нормативу к основной заработной плате, согласованному с заказчиком.
Ценообразование	Государственное регулирование цен на продукцию по гособоронзаказу базируется на принципах: стимулирование снижения затрат на поставляемую продукцию и в то же время – обеспечение прибыльности той же самой продукции. Методы ценообразования в структуре гособоронзаказов регламентированы. В соответствии с Постановлением Правительства РФ №407 цена на государственный контракт может определяться с применением одного или нескольких методов: метода предельного уровня цен, затратного метода, аналогового метода. Но заказчик и исполнитель могут применить другой метод при условии обоснования невозможности применения указанных методов.
Прибыльность и рентабельность	Согласно Постановлению Правительства РФ №407 (V раздел, подпункт 35) [3] размер рентабельности не может превышать 1 % плановых затрат организации на оплату покупных комплектующих изделий и 25 % остальных плановых затрат на себестоимость (разрешенных 20 % и 5 %, согласованных с заказчиком при обосновании повышения эффективности выполнения задания в части трудо-, материало-, энергоёмкости). Также рентабельность не может быть менее 5 % плановых затрат предприятия.

Отраслевая специфика/ основы нормативно- правовой базы	Требования, предъявляемые к системе учета затрат
Специальные затраты	В калькуляции себестоимости гособоронзаказа отдельной строкой предусматривается статья «Специальные затраты», если их удельный вес в связи со спецификой изготовления продукции значителен. К таким затратам относятся, в частности, затраты на содержание специальных служб организации, оказание специальной технической помощи сторонними организациями, специальные испытания изделий и другое. Вся номенклатура специальных затрат, которые могут учитываться в составе статьи, приведена в приложении 4 к Приказу Минпромэнерго № 200. Если же удельный вес специальных затрат незначителен, то они должны учитываться в составе общехозяйственных затрат.

Исходя из вышеизложенного, необходимо сформировать такую систему управления затратами, предназначением которой станет своевременный сбор и обработка информации, анализ экономических показателей, оценка результатов деятельности подразделений предприятий ОПК, что обеспечит текущее планирование и прогнозирование показателей и направлений развития.

Несмотря на то, что учет затрат на предприятиях ОПК регламентирован, основная цель данного регламента – прозрачность затрат в целях управления ими для их дальнейшего снижения. Оно и понятно, данная цель определяется возможностью экономии средств государственных заказчиков при выполнении государственных программ перевооружений. Поэтому государственные заказчики совместно с банками, через финансирование которых проходят гособоронзаказы, заинтересованы в том, чтобы как можно меньше понести затрат, связанных с тем или иным контрактом. С другой стороны, предприятие ОПК тоже заинтересовано в снижении затрат. Во-первых, это связано с тем, что дополнительная экономия денежных средств способствует получению нового заказа и повышает уровень доверия государственного заказчика. Во-вторых, в связи с тем, что любое предприятие ОПК зависит от наличия государственного спроса на продукцию, изготавливаемую им, и оно вынуждено страховать свою деятельность введением в производство продукции гражданского назначения. При этом объем гражданской продукции должен быть достаточным, чтобы поддерживать производ-

ственные мощности, для сохранения коллективов оборонных предприятий и достойного уровня оплаты труда в случаях снижения или окончания того или иного гособоронзаказа.

Данные выводы подтверждают актуальность выбранного исследования, а также открывают новые возможности для разработки такой системы управления затратами, при которой бы не были нарушены основные требования, предъявляемые нормативной базой к системе учета затрат, и были разработаны новые универсальные принципы управления затратами для предприятий ОПК. В связи с вышеперечисленным, предприятие ОПК и государственный заказчик заинтересованы в ведении комплексной системы управления затратами. Предприятие ОПК мало отличается от предприятия, работающего в условиях рыночной экономики, своими внутрифирменными проблемами, следовательно, оно также заинтересовано в построении целостной системы управления затратами для возможности маневрирования собственными денежными средствами.

Литература

1. Федеральный закон РФ от 29 декабря 2012 г. № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе», глава 3, ст. 8.2.5. (с последними изменениями. Собрание законодательства Российской Федерации, 2017, N 31, ст. 4786).
2. Приказ Министерства промышленности и энергетики РФ от 23 августа 2006 г. № 200 «Об утверждении Порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу», II раздел, подпункты 12–13.

3. Постановление Правительства РФ от 28.04.2015 № 407 «О порядке определения начальной (максимальной) цены государственного контракта, а также цены государственного контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), при осуществлении закупок товаров, работ, услуг по государственному оборонному заказу», IV раздел, подпункт 28.

4. Авдонин Б.Н., Батьковский А.М., Мингалиев К.Н., Батьковский М.А. Развитие инструментария оценки финансовой устойчивости предприятий оборонно-промышленного комплекса // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – № 10. – С. 2–13.

5. Афонина О.А., Черненко А.Ф. Особенности и проблемы учета затрат и калькуляции на предприятиях оборонного промышленного комплекса // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. – Т. 7. – № 1. – 2013. – С. 78–79.

6. Афонина О.А., Черненко А.Ф. Организация применения метода обратной калькуляции // Международный бухгалтерский учет. – № 25 (271). – 2013. – С. 18–33.

7. Боброва Е.Л. Интегрированная система организации управленческого учета // Экономический анализ. Теория и практика. – № 23. – 2016. – С. 9–12.

8. Бодрунов С.Д., Никитина Н.А., Глумова Н.М. Правовое регулирование оборонно-промышленного комплекса страны // Экономическое возрождение России. – № 3 (25). – 2012. – С. 16–19.

9. Воронова Е.Ю. Основные подходы к классификации затрат в России и зарубежом // Финансовый бизнес. – № 6. – 2011. – С. 43–49.

10. Гудилин А.В. Практика применения классификации затрат в системе управленческого учета производственного предприятия // Консультант бухгалтера. – № 11. – 2016. – С. 10–12.

11. Керимов В.Э., Минина Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат // Управленческий учет. – № 10. – 2005. – С. 51–55.

12. Лабзунов П.В. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики России // Экономист. – № 9. – 2012. – С. 12–14.

13. Попов А.Б. Финансовая устойчивость организаций оборонно-промышленного комплекса с длительным производственным циклом // Экономический анализ: теория и практика. – № 7 (406). – 2015. – С. 5–6.

14. Сидорин В.В. Нормативно-правовая база процесса подготовки специалистов для предприятий ОПК // INTERMATIC. – Ч. 6. – 2013. – С. 116.

15. Чая В.Т., Золотухина А.Д. Система методов управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. – № 9. – 2009. – С. 1–14.

16. Чуркина А.А. Структура затрат промышленных предприятий // Экономический вестник Республики Татарстан. – № 1–2. – 2008. – С. 37–52.

Информация об авторах

Ибатуллина Анна Анатольевна, магистрант 2 года обучения, кафедра финансового менеджмента, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: anna_pigasova@mail.ru

Пачкова Ольга Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, кафедра финансового менеджмента, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: olga_pachkova@mail.ru

A. IBATULLINA,

Master's degree student (2nd year)

Kazan (Volga Region) Federal University

O. PACHKOVA,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor

Kazan (Volga Region) Federal University

FEATURES OF ACCOUNTING OF COSTS IN THE MILITARY-INDUSTRIAL COMPLEX

Abstract. In any economic situation, most enterprises face the challenges of improving production efficiency, productivity and financial sustainability. To get the best results, enterprises must achieve a level of profit high enough to compensate costs. Thus, it is difficult to overestimate the importance of comparing costs with production

results, which is the main idea of cost management. Cost management is a means to achieve high economic results. It is not just about lowering costs: it extends to all management elements. The cost management system is characterized by a systematic study of economic phenomena in the enterprise, identifying shortcomings in work, finding reserves and ways to optimize and minimize costs. The purpose of managing costs in military-industrial enterprises is not only to increase profit; the government contractor needs to reduce the funds allocated to defense orders. The paper presents the main features of the construction of balances and accounting management costs in the military-industrial complex, formulates the requirements to the cost accounting system and provides a basis for the introduction of a cost management system in military-industrial companies.

Keywords: cost management, military-industrial complex, financial analysis, military-industrial complex features, costs, production.

References

1. Federal Law of the Russian Federation of the 29th of December 2012, № 275-FZ, “On State Defense Order”, chapter 3, article 8.2.5.
2. Order of the Ministry of Industry and Energy of the Russian Federation of the 23rd of August 2006, № 200, “On Approval of the Procedure for Determining the Composition of Costs for the Production of Defense Products Delivered under the State Defense Order”, section II, subparagraphs 12–13.
3. Resolution of the Government of the Russian Federation № 407 of 28th of April 2015, “On the procedure for determining the initial (maximum) price of a state contract, as well as the price of a state contract concluded with a single supplier (contractor, executor) when purchasing goods, works, services under the state defense order”, section IV, subparagraph 28.
4. Avdonin B.N., Bat'kovskii A.M., Mingaliev K.N., Bat'kovskii M.A. Development of tools for assessing the financial stability of enterprises of the military-industrial complex. *Financial analytics: problems and solutions*, № 10 (2014), pp. 2–13.
5. Afonina O.A., Chernenko A.F. Features and problems of cost accounting and calculation at enterprises of the defense industrial complex. *Vestnik SUSU. Series “Economics and Management”*, vol. 7, № 1 (2013), pp. 78–79.
6. Afonina O.A., Chernenko A.F. Organization of the application of the method of reverse costing. *International Accounting*, vol. 271, № 25 (2013), pp. 18–33.
7. Bobrova E.L. The integrated system of the organization of the administrative account. *Economic analysis. Theory and Practice*, № 23 (2016), pp. 9–12.
8. Bodrunov S.D., Nikitina N.A., Glumova N.M. Legal regulation of the defense-industrial complex of the country. *Economic revival of Russia*, vol. 25, № 3 (2012), pp. 16–19.
9. Voronova E.Yu. The main approaches to the classification of costs in Russia and abroad. *Financial business*, № 6 (2011), pp. 43–49.
10. Goodilin A.V. The practice of applying the classification of costs in the system of management accounting of a production enterprise. *Consultant accountant*, № 11 (2016), pp. 10–12.
11. Kerimov V.E., Minina E.V. Management accounting and classification of costs. *Management accounting*, № 10 (2005), pp. 51–55.
12. Kozlova E.P., Babchenko T.N. *Accounting at the production*, № 17 (2013), pp. 21–27.
13. Labzunov P. Organization of cost management in a market economy of Russia. *Economist*, № 9 (2012), pp. 12–14.
14. Popov A.B. Financial stability of organizations of the defense industry complex with a long production cycle. *Economic Analysis: Theory and Practice*, vol. 406, № 7 (2015), pp. 5–6.
15. Sidorin V.V. Normative-legal base of the process of training specialists for defense enterprises. *INTERMATIC*, part 6 (2013), pp. 116.
16. Chaya V.T., Zolotukhina A.D. System of methods of management accounting. *Audit and financial analysis*, № 9 (2009), pp. 1–14.
17. Churkina A.A. The structure of costs of industrial enterprises. *Economic Gazette of the Republic of Tatarstan*, № 1–2 (2008), pp. 37–52.