

ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБОРОННОГО ПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

А.Ф. Черненко, О.А. Афонина

Рассмотрены особенности учета и исчисления затрат на предприятиях оборонного промышленного комплекса. Приведено обоснование необходимости совершенствования метода обратной калькуляции.

Ключевые слова: заказ, затраты, стоимость, продукция, калькуляция, метод.

В настоящее время Российская Федерация вкладывает все большие средства в обеспечение деятельности оборонно-промышленного комплекса (ОПК). Так, по предварительным оценкам, в 2011 году на национальную оборону в Российской Федерации израсходовано 1521,9 млрд руб., в Федеральном бюджете на 2012 год предусмотрено 1853,3 млрд руб., а в 2013 году эта цифра составит 2329,4 млрд руб. К 2014 году размер затрат на национальную оборону планируется увеличить до 2737,4 млрд руб. [1, 2]. Согласно Федеральному закону «О государственном оборонном заказе» [3], оборонный заказ формируется в пределах устанавливаемых федеральным бюджетом расходов на эти цели, а проект оборонного заказа разрабатывается при формировании федерального бюджета на соответствующий год, исходя из ресурсных возможностей экономики Российской Федерации.

Согласно Федеральному закону «О размещении заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» [4], к числу которых относится и государственный оборонный заказ, определение начальной (максимальной) цены контракта осуществляется Правительством Российской Федерации. Далее начальная цена контракта изменяется только в сторону уменьшения в ходе аукционных торгов. В случае, когда государственный контракт выполняет субъект естественной монополии или единственный исполнитель, а именно такие характеристики присущи работам предприятий ОПК, окончательную цену контракта также определяет Правительство Российской Федерации [4, 5, 6].

Оборонный заказ обязателен для принятия государственными унитарными предприятиями, а также иными организациями, занимающими доминирующее положение на товарном рынке или обладающими монополией на производство продукции (работ, услуг) по оборонному заказу.

При этом уровень рентабельности по такому оборонному заказу является фиксированным и определяется Правительством Российской Федерации, т. е. является заявленной величиной и может отличаться от рентабельности, которую самостоятельно устанавливает предприятие, выполняющее оборонный заказ, в ходе своей деятельности.

Предприятия, являющиеся единственно возможными исполнителями государственного оборонного заказа, не имеют права отказаться от его выполнения. Вследствие этого они 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, предписанных государством.

Особенностями такой работы является полная отчетность перед государственным заказчиком по затратам, понесенным в рамках выполнения оборонного заказа, невозможность нецелевого использования средств, выделенных на оборонный заказ, а также невозможность повышения уровня валовой прибыли.

Последняя особенность обусловлена тем, что при выполнении оборонного заказа прибыль рассчитывается как зависимость от затрат, понесенных в рамках выполнения контракта, а стоимость продукции исчисляется как сумма фактических затрат и прибыли, зависимой от их уровня. Таким образом, *при снижении уровня затрат стоимость продукции также снижается*, тогда как в случае выпуска гражданской продукции исполнитель работ, снижая уровень своих затрат, как правило, получает дополнительную прибыль.

Все перечисленные особенности работы в рамках государственного оборонного заказа привели к необходимости выявлять дополнительные методы калькуляции выпускаемой продукции с максимально приближенными к заявленным государством показателями.

Авторское исследование содержания публикаций по вопросу учета затрат и калькуляции выявило, что при определении понятия «калькуляция» в экономической литературе данный процесс рассматривается исключительно в направлении от затрат к себестоимости и упускается возможность применения процесса калькуляции от себестоимости к затратам, т. е. метода «обратной калькуляции».

Все авторы, предлагающие определение понятия «калькуляция», сходятся в том, что калькуляция – это система расчетов, направленная на определение себестоимости единицы продукции или

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

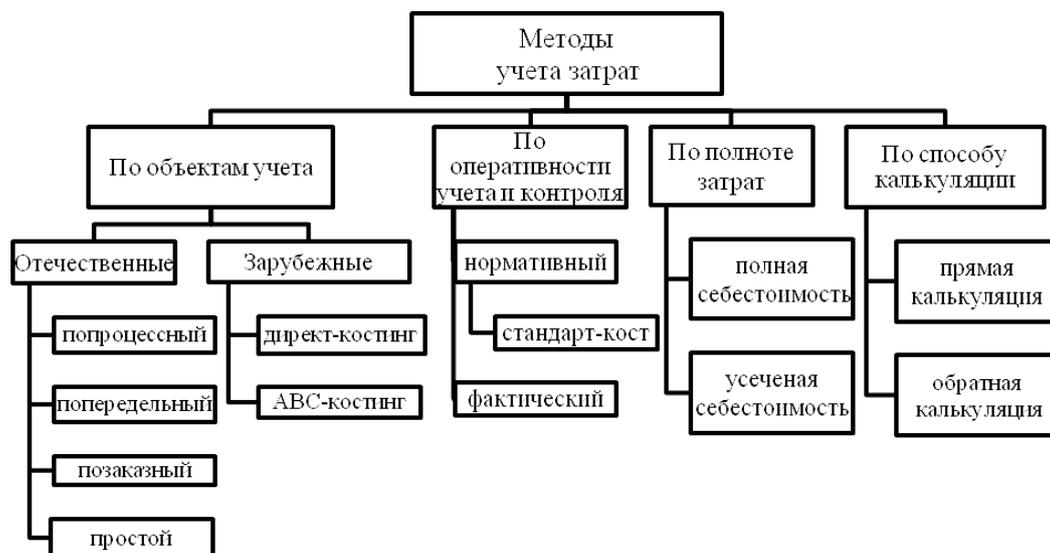
всего выпуска в удельном или общем ее выражении, т. е. расчетные действия всегда предшествуют определению (вычислению) себестоимости продукции. Данное мнение не учитывает практики государственного регулирования цен, фиксированных показателей цены и себестоимости продукции, а также случаев, когда хозяйствующий субъект не в силах влиять на себестоимость продукции (работ, услуг). В этих условиях определению себестоимости продукции не предшествует расчет затрат, а наоборот, калькуляция проистекает из уже сложившихся финансовых показателей. Это обстоятельство не позволяет охватить все возможные варианты исчисления себестоимости. На наш взгляд, усовершенствованная формулировка понятия «калькуляция» для включения в сферу его применения обратного процесса, т. е. расчетов затрат, требуемых для обеспечения заданной себестоимости, позволит заполнить данный терминологический пробел. На основании проведенного нами глубокого терминологического исследования предлагается следующая трактовка: калькуляция – это система итерации вычислительных действий, направленная на формирование учетной информации для денежной оценки стоимости продукции (работ, услуг) и ее структурных составляющих в расчетном периоде.

При рассмотрении современных классификаций методов учета затрат нами выявлено, что в литературе отсутствует отражение возможности калькуляции согласно прямому и обратному методам. Очевидно, что данная ситуация также затрудняет теоретические возможности применения метода обратной калькуляции. Разработка классификации, включающей прямой и обратный методы калькуляции, позволит усовершенствовать теоретическую базу методологии учета затрат и калькуляции. Результат нашей разработки данного вопроса представлен на рисунке.

В соответствии с Приказом Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации «Об утверждении порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» № 200 [7] (далее – «Приказ № 200») в организациях, выполняющих государственный оборонный заказ, учет затрат, связанный с его выполнением, следует осуществлять с полной калькуляцией себестоимости и отдельно по каждому виду продукции. Авторский анализ существующих методов учета затрат и калькуляции показал, что только позаказный метод удовлетворяет требованиям, выдвигаемым данным нормативным документом. Однако учет затрат позаказным методом предполагает прямую калькуляцию затрат с последующим формированием себестоимости и финансовых результатов по заказу, что не отражает особенностей отрасли, вынужденной использовать обратную калькуляцию. Это означает наличие необходимости разработки метода учета затрат с ориентацией на особенности отрасли и необходимость использования метода обратной калькуляции, который обеспечит достижение достоверного формирования себестоимости деятельности предприятий ОПК – задачи, решаемой авторами в настоящее время.

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

В 1994 году в соответствии с постановлением Правительства РФ Федерации от 05.08.1992 № 552 (далее – «Положение № 552») 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



Классификация методов учета затрат с учетом группы «Способ калькуляции»

сти научно-технической продукции» № ОР22-2-46. Цель данных рекомендаций – «обеспечить единообразие принципов планирования, учета и калькулирования себестоимости научно-технической продукции».

В соответствии с правовыми актами [8, 9, 10] Положение № 552 было отменено. При этом в 25-й главе Налогового кодекса РФ определено право хозяйствующего субъекта самостоятельно выбирать принципы учета и состава затрат.

В апреле 2002 года было выпущено Письмо Минфина [11], в котором говорится: «отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, объема материально-производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т. д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, невозможности выработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска продукции и пр. и как результат к снижению эффективности работы хозяйствующего субъекта в целом». Данный нормативный акт 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 РФ – использовать устаревшие отраслевые рекомендации.

Новые отраслевые рекомендации Министерство промышленности и энергетики Российской Федерации утвердило только в апреле 2006 года Приказом № 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, т. е. предприятия были вынуждены перестроить сложившуюся за почти 5 лет безнормативной деятельности систему учета и калькуляции затрат в соответствии с настоящим документом.

В соответствии с Приказом № 200 «в организациях, выполняющих государственный оборонный заказ, учет затрат, связанный с его выполнением, следует осуществлять отдельно по каждому виду продукции».

Исходя из данного нормативного акта, предприятия ОПК, занимающиеся выполнением государственного оборонного заказа, обязаны осуществлять учет работ по государственному контракту отдельно от прочей продукции, выпускаемой организацией, а также предоставлять сведения о всех понесенных затратах в рамках выполнения государственных контрактов на момент запроса от заказчика, т. е. вне зависимости от времени наступления бухгалтерского отчетного периода.

Выполнение государственного оборонного заказа предполагает, что при уменьшении уровня затрат прибыль, рассчитываемая как зависимость, пропорционально снижается, или, в случае нормативного значения, остается неизменной.

Поэтому, исходя из того, что целью любой организации является максимизация прибыли, а цена продукции не может превышать установленного лимита при прочих условиях для достижения максимального показателя прибыли предприятию ОПК необходимо:

1) осуществить мероприятия по обоснованию начальной цены контракта с минимальной погрешностью, так как отклонение фактического уровня затрат от планового влечет за собой изменение прибыли и цены контракта. Выполнение данного пункта предполагается при запросе заказчиком обоснований начальной максимальной цены контракта путем расчета плановых затрат;

2) осуществлять мероприятия по доведению фактических и плановых затрат до уровня, указанного в государственном контракте, в случае если организация является единственным поставщиком и/или определение начальной максимальной цены контракта осуществлялось на основании анализа базовых разработок и индексации цен, а не на основании расчета по затратам. Таким образом, в случае превышения фактических затрат над указанными в контракте, данное превышение заказчиком не оплачивается и является убытком организации-исполнителя. В случае, если фактические затраты ниже уровня затрат по договору, уровень прибыли и цена контракта пересматривается в сторону уменьшения;

3) осуществлять мероприятия по доведению реального уровня рентабельности выпускаемой продукции до уровня рентабельности определенного заказчиком государственного контракта для продукции оборонного назначения. Превышение реального уровня рентабельности над уровнем, определенным государственным заказчиком для выполнения государственного контракта, влечет за собой убытки в рамках контракта, так как цена контракта не может превысить договорную величину и не покрывает издержки сверх договорных лимитов.

Реальный уровень рентабельности ниже заявленно-го предполагает корректировку цены контракта до фактического уровня рентабельности.

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

Данная проблема не является специфической только для нашей страны. Как отмечает Толкачев С.А. [12], анализируя военный рынок США, «одной из черт, характеризующих неэффективность военных закупок, является использование контракта, который имеет труднопереводимое название «недоопределенный» (undefinitized) контракт. На бюрократическом лексиконе закупочных инструкций Пентагона это означает, 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. 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 Пентагона...».

В бывшем СССР военная экономика отличалась высоким уровнем изменений конструкционной и технологической документации (25 % при работе над отдельным заказом). Это сопровождалось частыми внеплановыми снятиями ряда изделий с производства и включением новых, незапланированных. В целом, на долю потерь из-за несовершенств в технической подготовке и планирования производства в оборонных НПО приходилось до половины потерь рабочего времени.

В настоящее время заключение контрактов по государственному оборонному заказу также неоправданно затягивается. Так, в 2011 году подписание последних контрактов по государственному оборонному заказу на текущий год завершилось в ноябре [13].

Все это приводит к тому, что предприятиям, выполняющим государственный оборонный заказ, необходимо уложиться в срок, а подписание контрактов недопустимо затягивается, и организации вынуждены осуществлять расходы до их согласования с заказчиком работ, т. е. 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 отрасли и деятельности предприятий, выполняющих государственный оборонный заказ.

Однако нормативные акты, призванные регламентировать деятельность предприятий в рамках выполнения государственного оборонного заказа, 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.

Правила бухгалтерского учета не рассматривают подобных особенностей отрасли, и предприятия ОПК вынуждены разрабатывать внутренние методические рекомендации, отражающие алгоритм учетно-аналитического обеспечения и порядок документационного обеспечения метода обратной калькуляции, учета и корректировок фактических затрат.

Поэтому рассмотрим современные варианты обратной калькуляции и оценим возможность их использования на предприятиях оборонной сферы.

Разновидность метода обратной калькуляции Воронова Е.Ю. предлагает использовать в системе «точно в срок» [14]. Однако, проблемы, подробно проанализированные Сухаруковым А.П. в отрасли ОПК [15], приводят к выводу, что применение системы «точно в срок» не представляется возможным. Некоторые из этих проблем:

- недобросовестность или низкая квалификация сотрудников ОПК;
- отсутствие требовательного и неподкупного входного и выходного контроля за качеством поступающих материалов, комплектующих и готовой продукции;
- технологическое отставание оборонных предприятий практически на всех уровнях кооперации и по всем направлениям деятельности ОПК;
- отставание по управлению этими предприятиями;
- низкий уровень развития (по отношению к мировому) отечественных технологий микроэлектроники, компьютерных и информационных технологий.

Наш анализ показал, что учет затрат методом обратного списания при системе «точно в срок» представляет собой рационализированный метод учета затрат только для предприятий, которые стремятся минимизировать материально-производственные запасы, применяют систему нормативного учета (в большинстве случаев) и оперативного контроля издержек производства и имеют минимальные отклонения между фактическими и нормативными затратами.

Еще один метод учета, который предполагает использование разновидности метода обратной калькуляции, называется «таргет-костинг» (Target Costing). Эта система, как пишут Грибков Е. [16] и Демина И.Д. [17], появилась в 60-х годах XX века в Японии и распространилась по всему миру в основном в инновационных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и сфере обслуживания.

По мнению Грибкова Е. [16] «таргет-костинг» применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции.

В основу идеи «таргет-костинга» положены понятие целевой себестоимости и формула ее расчета как разницы между ценой продукции и прибылью. При этом цена – рыночная стоимость изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований. Прибыль – желаемая величина, которую стремятся получить от продажи изделия (услуги).

«Таргет-костинг» рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача метода «таргет-костинг» – разработка изделия (услуги), сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив при этом качества, принимается решение о том, что оно не будет разрабатываться.

По этому поводу Демина И.Д. [17] пишет: «если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет до 10 %, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что 10 % будут ликвидированы в процессе производства методом кайзен-костинга». Кайзен-задачей называется сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью. Выполнение этой задачи касается всего персонала организации, и ее выполнение должным образом поощряется.

Особенность работы системы «таргет-костинг», отмечает Редченко К.И. [18], в том, что «должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками; коллектив должен быть единой командой, осведомленной и воспринявшей цель своей совместной

работы, действующей как единое целое. Разбалансированность внутреннего механизма, амбициозные действия спорящих за влияние менеджеров, неадекватная корпоративная культура – вот главные симптомы неблагополучной организации, в которой внедрение «таргет-костинг» практически с самого начала обречено на провал».

Данный экономист выделяет также следующие недостатки данной системы [18]:

- время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться из-за многочисленных итераций в процессе перепроектирования;

- неумелое применение концепции «таргет-костинг» может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным прессингом своих руководителей, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости;

- могут возникнуть конфликты между проектировщиками, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать предложения о снижении затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю.

Метод «таргет-костинг» и система «точно в срок» являются системами управления затратами. Однако они не позволяют судить о способах вычисления объема затрат и их учета, что не позволяет использовать их в условиях выполнения государственного оборонного заказа.

Рассмотрение вышеозначенных методов говорит о недостаточной разработке вопросов формирования стоимости продукции, учета и калькуляции затрат на предприятиях ОПК.

Подводя итоги данной статьи, следует отметить ее результаты как обоснование необходимости разработки комплекса мер для использования метода обратной калькуляции на предприятиях ОПК и в тех производствах, где это оправдано.

В качестве первого шага в научном решении данной проблемы в статье предложены новые трактовка понятия калькуляции и классификация методов учета затрат, а также показано, что современный уровень разработки метода обратной калькуляции недостаточен для его беспрепятственного использования.

Литература

1. Расходы федерального бюджета по разделам и подразделам [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://info.minfin.ru/project_fb_budjet_rash.php.

2. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов» от 30.11.2011 № 371-ФЗ // СПС «Гарант»

3. Федеральный закон «О государственном оборонном заказе» от 27.12.1995 № 213-ФЗ // СПС «Гарант»

4. Федеральный закон «О размещении заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.07.2005 № 94-ФЗ // СПС «Гарант».
5. Федеральный закон «О государственном оборонном заказе» от 27.12.1995 № 213-ФЗ // СПС «Гарант».
6. Федеральный закон «О естественных монополиях» от 17.08.1995 № 147-ФЗ // СПС «Гарант».
7. 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».
8. 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».
9. Постановление Правительства РФ «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации по вопросам налогообложения прибыли организаций» от 20.02.2002 № 121 // СПС «Гарант».
10. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2 от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СПС «Гарант».
11. 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».
12. Управление оборонно-промышленным комплексом. Теоретико-методологические основы / С.А. Толкачев; Государственный университет управления, Институт национальной и мировой экономики. – М.: ГУУ, 2008. – 136 с.
13. Путин затеял реформирование гособоронзаказа / В. Сычев [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://lenta.ru/articles/2012/05/11/hoz>.
14. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учебное пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: Проспект, 2006.
15. Узкое место гособоронзаказа. На ОПК навалились с двух флангов / В. Литовкин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://nvo.ng.ru/realty/2012-02-03/1_gosoboronzakaz.html.
16. Грибков, Е. Методы учета затрат и расчета себестоимости / Е.Грибков // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50 (9264).
17. Бухгалтерский управленческий учет / И.Д. Демина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.twirpx.com/file/413851>.
18. Японский след в стратегическом управлении затратами: Таргет-костинг / К.И. Редченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml.

Поступила в редакцию 30 октября 2012 г.

Черненко Алексей Федорович. Доктор экономических наук, профессор кафедры «Маркетинг и менеджмент», Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск). Область научных интересов – теория и организация экономического анализа и бухгалтерского учета. Контактный телефон: (8-902) 601-99-49.

Aleksey Fedorovich Chernenko. Doctor of Science (Economics), professor of the Department of Marketing and management, South Ural State University, Chelyabinsk. Research interests: theory and organization of business economics and business accounting. Contact phone number: (8-902) 601-99-49.

Афонина Оксана Александровна. Соискатель кафедры «Маркетинг и менеджмент» (Южно-Уральский государственный университет), начальник бюро финансового анализа и планирования ФГУП «Центральный научно-исследовательский институт химии и механики» (г. Москва). Область научных интересов – экономический анализ и учет себестоимости продукции. Контактный телефон: (8-903) 140-30-72.

Oksana Aleksandrovna Afonina. Degree-seeking student of the Department of Marketing and management, South Ural State University, chief of a bureau of the financial analysis and planning FSUE «Central Research Institute of Chemistry and Mechanics» (Moscow). Research interests: business economics and accounting of product cost. Contact phone number: (8-903) 140-30-72.