

# Концепция раздельного учета по контрактам ГОЗ

*Постановлением от 04.05.2018 № 543 Правительство изменило правила ведения раздельного учета организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета. Новые поправки вводят особые правила ведения раздельного учета для организаций, выполняющих государственный оборонный заказ. Эти правила распространяются не только на головных исполнителей гособоронзаказа, но и на организации, участвующие в поставках продукции по государственному оборонному заказу (исполнителей, участников кооперации). А.В. Моничев и А.В. Яковлев, эксперты «1С» раскрывают концепцию раздельного учета. На странице 1С:Лектория размещена видеозапись лекции «Раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности в организациях-исполнителях ГОЗ в программе “1С:ERP Управление предприятием”»: <https://its.1c.ru/video/lector20180510-1>*

## Оглавление

Общее понятие раздельного учета.....	2
Место раздельного учета в системе контроля ГОЗ.....	2
Что понимается под раздельным учетом в сфере ГОЗ .....	4
Контрольное правило .....	6
Позиционирование раздельного учета в системе учетных действий организации .....	10
Контракты ГОЗ как разрез аналитического учета.....	11
Локальный баланс по контракту ГОЗ или как рассчитывается контрольное правило.....	13
Что необходимо для ведения раздельного учета.....	17
Регламентация порядка ведения раздельного учета .....	17
Раскрытие производственной себестоимости продукции .....	18
Заключение.....	20

## Общее понятие раздельного учета

Требования о ведении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту для головных исполнителей и по каждому контракту для участников кооперации по государственному оборонному заказу (далее – ГОЗ) закреплены в Федеральном законе от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе»:

«8.1. Головной исполнитель:

18) ведет раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту.

8.2. Исполнитель:

16) ведет раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому контракту».

Идентичность формулировок требований о ведении раздельного учета позволяет при дальнейшем рассмотрении государственные контракты головных исполнителей и контракты участников кооперации обозначать и рассматривать под единым понятием «контракт ГОЗ».

Правила ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности утверждены Постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 с учетом изменений и дополнений, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 04.05.2018 №543 (далее – Правила).

### Место раздельного учета в системе контроля ГОЗ

Анализ текста Федерального закона от 29.12.2012 №275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» позволяет выделить три основных направления государственного контроля (надзора) в сфере государственного оборонного заказа:

1. регулирование цен на продукцию ГОЗ;
2. контроль использования денежных средств, выделяемых в рамках ГОЗ – мониторинг платежей с отдельных счетов;
3. контроль обоснованности себестоимости продукции ГОЗ и фактических расходов выполнения контрактов ГОЗ – раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по контрактам ГОЗ.

Указанные направления государственного контроля в сфере ГОЗ по своей сути соответствуют заинтересованности классического заказчика (инвестора) получить за свои деньги необходимую продукцию в нужном количестве и качестве, а также в установленные сроки. В рамках ГОЗ государство является одновременно и заказчиком, и инвестором, что позволяет решать выдвигаемые им контрольные задачи посредством общепринятых норм и сложившейся практики управленческого учета:

- калькуляция цен на продукцию ГОЗ фактически отражает не только используемые при изготовлении продукции технологии, но и методы управления, применяемые организацией-исполнителем, доступ исполнителя к ресурсам, сложившуюся конкурентную среду и т.п.;
- в распоряжении денежными средствами проявляется способность организации-исполнителя эффективно использовать оборотные средства, включая полученные в рамках ГОЗ авансы, для приобретения ресурсов, необходимых в производстве;
- обособленное (тождественно равному понятию раздельный учет) формирование и использование ресурсов в процессе изготовления продукции позволяет подтвердить обоснованность ее фактической себестоимости;

- по результатам формирования финансового результата по контракту фактические расходы на его исполнение могут быть сопоставлены с плановыми расходами, которые предполагались на этапе формирования цен на продукцию. Результаты план-фактного анализа могут быть учтены при планировании и заключении новых контрактов.

Взаимосвязь выделенных направлений контроля можно представить в виде следующей схемы – рисунок 1.



Рис. 1 – Взаимосвязь основных направлений государственного контроля в сфере ГОЗ

Достоверная информация о фактических расходах предприятия при выпуске продукции ГОЗ необходима для соблюдения баланса интересов государственного заказчика и организаций-исполнителей при ценообразовании. В целях ее получения каждый контракт ГОЗ является отдельным объектом мониторинга. Можно выделить следующие цели раздельного учета, в достижении которых заинтересованы и государственный заказчик, и организации-исполнители:

- обеспечение объемов финансирования, необходимых для выполнения контракта в заданные сроки и с должным качеством;
- управление источниками финансирования хозяйственной деятельности по исполнению контрактов ГОЗ;
- оценка эффективности использования полученного авансирования по контрактам ГОЗ;
- формирование фактического финансового результата выполнения контракта;
- совершенствование системы ценообразования.

Раздельный учет по контрактам ГОЗ призван на ранних стадиях выявить негативные тенденции, угрожающие выполнению ГОЗ, и дать возможность организации своевременно принять управленческие решения для их преодоления.

## Что понимается под раздельным учетом в сфере ГОЗ

Проведем анализ выражения «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому контракту».

Термин «финансово-хозяйственная деятельность» обобщает разнообразные процессы в деятельности организации:

- поиск и управление ресурсами, которые необходимы для обеспечения производственных процессов и функционирования организации в целом;
- получение денежных доходов и осуществление расходов;
- формирование и распределение финансовых ресурсов.

Определение построено на использовании термина «ресурсы». Что он обозначает?

Большой энциклопедический словарь дает следующее определение термина «ресурсы». Ресурсы (от франц. Ressource – вспомогательное средство) – денежные средства, ценности, запасы, возможности, источники средств, доходов.

Другими словами, термин «ресурсы» определяет количественную меру возможностей, требуемых и имеющихся для осуществления той или иной деятельности, например:

- потребность в ресурсах для выпуска продукции – состав материальных ценностей и технологических условий для выполнения операций, указанных в конструкторской и технологической документации на изделия для их изготовления;
- энергетические ресурсы предприятия – различные виды энергии, доступные для использования в технологических процессах при выпуске продукции;
- финансовые ресурсы организации – совокупность денежных средств в форме доходов и внешних поступлений, предназначенных для обеспечения текущих расходов.

В определении термина «ресурсы» наряду с видами ресурсов, которые непосредственно задействованы в производственных процессах, также указаны денежные средства и источники средств. Денежные средства не применимы в технологических процессах, но их наличие дает возможность оплатить сырье и материалы, электрическую энергию, труд рабочих и т.д. После получения оплаты за реализованную продукцию в распоряжении организации вновь появляются денежные средства. Можно сказать, что хозяйственная деятельность предприятия отражает непрерывный процесс преобразования различных ресурсов. Такой подход нашел свое отражение во многих системах управления и учета. Например, структура ресурсов организации по виду представления активов подтверждается на отчетную дату бухгалтерской отчетностью: денежные средства на расчетных счетах и в кассе, запасы на складах, незавершенное производство, готовая продукция на складе и т.д.

Под результативностью финансово-хозяйственной деятельности понимается эффект, который уже получен или потенциально возможен к получению в процессе преобразования конкретных ресурсов в продукцию, на которую есть платежеспособный спрос внешних заказчиков. Общепринятыми оценками финансовых результатов деятельности организаций являются прибыль или убыток. Отметим, что получение прибыли фиксируется в уставных документах организаций как основная цель их деятельности, и является одним из ключевых показателей при всех видах учетных действий.

Сумма прибыли или убытка определяется как разность между доходами и расходами. Следовательно, необходимость оценки финансового результата деятельности автоматически ведет к рассмотрению двух формирующих его показателей: доходов и расходов. Например, сопоставление всех доходов и расходов организация показывает в форме бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках». При расчете

бухгалтерской прибыли учитываются доходы и расходы, которые обоснованы первичной документацией по всем состоявшимся хозяйственным операциям.

Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» устанавливает необходимость обособленного формирования результатов финансово-хозяйственной деятельности в разрезе контрактов ГОЗ. Соответственно, требуется выделить вклад, который вносится в финансовый результат организации каждым контрактом ГОЗ. Напомним, что доходы и расходы неразрывно связаны с активами и обязательствами. Так по ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, а по ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств. Таким образом, для обеспечения раздельного учета по контрактам ГОЗ привязка к ним доходов и расходов в первую очередь подразумевает привязку активов и обязательств, т.е. ресурсов.

В рамках хозяйственной деятельности организации каждый контракт ГОЗ является юридически выделенным самостоятельным направлением получения дохода. Точно таким же, как и выполняемые организацией параллельно с ним договоры с коммерческими заказчиками. Цена контракта определяет объем выручки, которую получит организация по результатам выполнения – это и есть доходная часть для определения финансового результата исполнения контракта ГОЗ. Здесь в расчет берется способность контрактов ГОЗ генерировать доход организации при гарантированной государством оплате.

Выпуск продукции контракта ГОЗ обеспечивается через потребление определенного количества ресурсов (материальных, трудовых, административных). Процессы формирования и использования ресурсов всегда связаны для организации с определенными расходами.

Таким образом, из выражения «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому контракту» следует, что каждый контракт ГОЗ является объектом обособления части доходов и расходов организации, возникающих вследствие его исполнения, где:

- доходы:
  - выручка от реализации продукции контракта.
- расходы:
  - затраты на изготовление продукции (производственная себестоимость продукции);
  - расходы по отгрузке продукции (коммерческие расходы);
  - покрытие части административных расходов организации (доля общехозяйственных расходов);
  - расходы на привлечение финансирования контракта, например, проценты по кредитам (прочие расходы).

В нашем рассмотрении доходы и расходы признаются по факту совершения соответствующих хозяйственных операций, независимо от фактического времени поступления и выплаты денежных средств: доходы – по выручке от реализации, расходы – по факту распоряжения и потребления ресурсов. Такой подход в учетных действиях соответствует методу начисления.

Метод начисления при организации раздельного учета в сфере ГОЗ подразумевает:

- для выпуска продукции ГОЗ организация должна выделить реальные ресурсы;
- количество и состав необходимых ресурсов определяются конструкторской и технологической документацией на изделия и не зависят от способа их оплаты организацией;
- организация может воспользоваться различными источниками финансирования для приобретения ресурсов в целях соблюдения сроков отгрузки продукции ГОЗ заказчику.

Метод начисления обеспечивает мониторинг создания запасов, необходимых для выпуска продукции, хода изготовления продукции и ее комплектующих, формирования производственных затрат и прочих расходов организации по исполнению контрактов ГОЗ.

## Контрольное правило

Раздельный учет в сфере ГОЗ по методу начисления дополняет систему финансового мониторинга платежей с отдельных счетов (кассовый метод) – рисунок 2.



Рис.2 – Система дополняющих контролей исполнения контракта в сфере ГОЗ

Контроль на основании кассового метода применяется на стадии мониторинга движения денежных средств, выделяемых государственным заказчиком для выполнения контракта. Правила такого контроля подробно прописаны непосредственно в Федеральном законе от 29.12.2012 №275-ФЗ «О государственном оборонном заказе». Система финансового мониторинга позволяет собрать и проанализировать информацию о платежах, поступающую от уполномоченных банков. Структура отдельных счетов позволяет обособленно отслеживать движение денежных средств каждого контракта ГОЗ. Другими словами, через отдельный счет контракт ГОЗ выступает объектом обособления движения денежных средств на расчетных счетах организации и при проведении расчетов с участниками кооперации.

Федеральный закон от 29.12.2012 №275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (далее – ФЗ №275-ФЗ) не определяет порядок ведения раздельного учета исполнителями ГОЗ. Правила ведения раздельного учета утверждены Постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 №47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» (далее - Правила). Постановлением Правительства РФ от 04.05.2018 №543 в Правила внесены существенные изменения и дополнения. Правила содержат принципы ведения раздельного учета, регламентируют контроль формирования

и использования ресурсов, необходимых для выпуска продукции ГОЗ, на основании метода начисления.

Как правило, результаты одновременной оценки исполнения контракта по кассовому методу и методу начисления на протяжении всего срока его выполнения не совпадают. Это обусловлено тем, что хозяйственные операции, подпадающие под применение каждого из методов, выполняются независимо друг от друга. Такая ситуация заложена в экономическом содержании самих операций.

Например, перечисление аванса с отдельного счета контракта на отдельный счет поставщика-участника кооперации. Согласно кассовому методу платеж проведен по установленным правилам, с проверкой уполномоченным банком документов-оснований. Дата перечисления аванса признается датой частичного исполнения обязательств организации по формированию запасов, необходимых для выполнения контракта. При этом фактический срок поступления от участника кооперации материалов на склад организации не входит в границы действий, охватываемых системой финансового мониторинга. Нет возможности и подтвердить сам факт исполнения поставщиком-участником кооперации своих обязательств перед организацией.

Таким образом, на дату перечисления аванса участнику кооперации можно только обосновано утверждать, что произошло изменение представления актива: ресурсы контракта в виде денежных средств на отдельном счете были преобразованы в обязательство поставщика-участника кооперации по контракту. Отдельный счет, с которого было перечисление, открыт в рамках исполняемого организацией контракта и, соответственно, содержит для учетных действий признак обособления по данному контракту. Контракт с участником кооперации был заключен в рамках исполнения того же контракта ГОЗ, и при учетных действиях с его участием может использоваться тот же признак обособления.

В ходе рассматриваемой операции обособленный учет денежных средств контракта перешел в обособленный учет обязательств участника кооперации перед организацией по контракту. «Дотянуться» до последующих операций организации с участником кооперации кассовый метод не позволяет. С точки зрения метода начисления при перечислении аванса поставщику значимых событий для выполнения контракта ГОЗ не произошло. Доступных для непосредственного потребления ресурсов для изготовления продукции контракта не появилось.

Таким образом, применение только кассового метода ограничено определенным набором хозяйственных операций и не дает полноценной картины о состоянии исполнения контракта ГОЗ.

Другой пример, на складе организации в свободном остатке имеется материал, необходимый для изготовления продукции контракта ГОЗ. Его использование позволит организации выдержать установленные сроки выпуска продукции, исключив время на отдельную закупку материала под контракт по кооперации. Способ и условия появления материала на складе значения не имеют, так как наличие материала в составе имущества организации дает последней право распоряжаться им по своему усмотрению. Организация принимает решение использовать материал для выпуска продукции контракта. В момент передачи материала со склада в производственное подразделение уже точно известно, что материал будет использован для выпуска продукции контракта ГОЗ. Согласно методу начисления контракт получил необходимый производственный ресурс в виде материала. В составе запасов склада материал не имел выделения в учете, так как его использование было еще не определено. В незавершенном производстве материал находится обособленно под контракт ГОЗ, и чтобы изменить направление его использования нужно принять отдельное решение. По мере переработки стоимость материала переносится в

себестоимость выпускаемой продукции. В процессе переработки изменится физический вид материала и будет утрачена возможность его идентификации, но стоимостная оценка материала останется в рамках контракта и войдет в расходы, накапливаемые по контракту. Описанная операция не имеет отражения в оценках исполнения контракта по кассовому методу – движение собственно денежных средств отсутствует.

Эти примеры содержат операции, направленные на исполнение контракта, но охватывают непересекающийся состав хозяйственных операций. Совместное использование кассового метода и метода начисления позволяет говорить о создании системы дополняющих контролей исполнения контракта в сфере ГОЗ.

А есть ли возможность сопоставить одномоментные оценки исполнения контракта по обоим методам?

Ответ на данный вопрос имеет большое практическое значение. С одной стороны, дает возможность оценить, насколько деятельность организации по выполнению контракта ГОЗ обеспечена финансированием. С другой стороны, формирует представление об эффективности использования полученного по контракту авансирования. Рассмотрим вопрос более подробно.

Примем детальность рассмотрения хозяйственных операций по времени свершения с точностью до одного рабочего дня (календарных суток).

Идеальным вариантом для совпадения оценок исполнения контракта ГОЗ по кассовому методу и методу начисления является ситуация, при которой полный цикл приобретения и использования ресурсов укладывается в один день. Например, материал в количестве, строго необходимом для выполнения контракта, поставлен участником кооперации, и в этот же день проведена его полная оплата с отдельного счета контракта. После получения материал передан в производство и полностью переработан в продукцию, стоимость материала учтена в составе производственных затрат. Пример является идеально неисполнимым в силу большого числа условностей и допущений, которые в нем скрыты. Вот только некоторые из них:

- количество материала в отдельной закупке трудно всегда обеспечить равным потребностям одного конкретного контракта ГОЗ;
- в силу отсутствия стопроцентного авансирования контракта денежных средств на отдельном счете на оплату именно этого ресурса может не хватить;
- время передачи в производство и время переработки в силу технологических особенностей может существенно превышать один рабочий день.

Для дальнейшего рассмотрения возьмем два «крайних» случая развития ситуации с исполнением контракта – таблица 1.

Таблица 1 – Сравнительная оценка состояния исполнения контракта ГОЗ по кассовому методу и методу начисления

№	Состояние исполнения	Средства / ресурсы контракта, руб.*	Оценка исполнения контракта, руб.	
			Кассовый метод	Метод начисления
1	Получен аванс на отдельный счет контракта. По разрешенным типам платежей вся сумма аванса направлена	1 000 000,00	1 000 000,00	0,00

	на оплату коммунальных платежей и уплату налогов			
2	Аванс на отдельный счет еще не получен. Производство продукции контракта началось из имеющихся в наличии материалов	1 000 000,00	0,00	1 000 000,00

**\*Примечание.** Числовые значения выбраны произвольно и носят условный характер.

В таблице 1 исполнение контракта дается в стоимостной оценке всех ресурсов, обособленных по контракту ГОЗ согласно правил применения каждого метода.

В обоих примерах нет нарушений формальных правил выполнения контракта ГОЗ, но степень риска срыва сроков поставки продукции по контракту ГОЗ различается.

В первом случае выделенные по контракту денежные средства использованы, но процесс производства продукции не начался. Для выполнения взятых на себя обязательств по отгрузке заказчику продукции организации предстоит изыскать ресурсы, необходимые для выпуска продукции, за счет других финансовых источников. Если таковые источники имеются или организация располагает возможностью непосредственного выделения требуемых ресурсов из своих запасов, то ситуация не является критической и остается под контролем. Ключевым моментом для принятия решений в данной ситуации является своевременная диагностика. Индикатором выступает отрицательное значение разницы оценок по методу начисления и кассовому методу. Величина разницы позволяет оценить значимость ситуации для исполнения контракта ГОЗ. Привлечение ресурсов возвращает контракт ГОЗ в запланированные рамки исполнения.

Во втором случае организация демонстрирует определенный финансовый запас прочности, позволяющий ей часть собственных оборотных средств в виде материалов направить на выполнение контракта ГОЗ. Ситуация диагностируется индикатором, показывающим положительное значение разницы оценок по методу начисления и кассовому методу. Также как и в первом случае, величина разницы позволяет оценить значимость ситуации для исполнения контракта ГОЗ. Без получения по контракту ГОЗ целевого финансирования собственных оборотных средств организации в какой-то момент времени станет недостаточно и темпы производства продукции могут быть существенно снижены. Для поддержки дальнейшего производства достаточно предоставить организации недостающее финансирование в виде авансовых платежей.

В таблице 1 приведены пограничные случаи, в реальности происходит их наложение в различных комбинациях. Тем не менее, использованный нами индикатор, назовем его «Контрольное правило», позволяет однозначно определить, в какую сторону произошёл сдвиг в использовании средств контракта и движении ресурсов контракта. Общая схема диагностики исполнения контракта ГОЗ с использованием контрольного правила показана на рисунке 3.

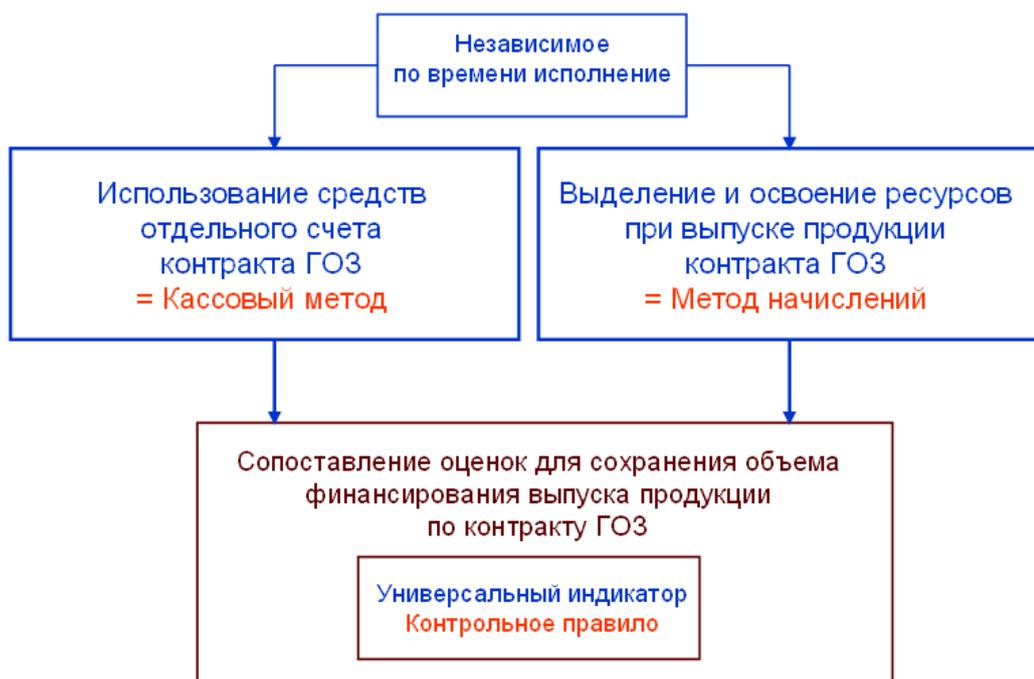


Рис.3 – Диагностика исполнения контракта ГОЗ с использованием универсального индикатора

Регулярный анализ контрольного правила позволяет организации видеть текущую ситуацию с обеспечением контракта ГОЗ конечными потребляемыми ресурсами и своевременно провести корректирующие мероприятия.

### Позиционирование раздельного учета в системе учетных действий организации

В Правилах определено, что раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по контрактам ГОЗ ведется организациями независимо от применяемых ими порядка и способов ведения бухгалтерского учета. Это положение дает предприятиям-исполнителям ГОЗ определенную свободу действий в выборе способа ведения раздельного учета

- раздельный учет по сути является разновидностью управленческого учета;
- раздельный учет интегрируется в существующую систему учетных действий – является расширением учетной системы организации (ее основу составляет бухгалтерский учет). Отчетность по требованиям Правил формируется на основе первичных документов бухгалтерского учета.

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

- соответствует раскрытию данных, изложенному в ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;
- возможность регламентации раздельного учета по контрактам ГОЗ в хозяйственной деятельности предприятия через общепризнанный инструмент – учетную политику организации;
- использование системы первичного документооборота бухгалтерского учета при регистрации хозяйственных операций с дополнительной аналитикой;
- преемственность знаний учетных работников, бухгалтеров, экономистов для ведения раздельного учета по контрактам ГОЗ как расширенной аналитики бухгалтерского учета;
- подтверждение данных раздельного учета по контрактам ГОЗ в рамках обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности;

- непротиворечивость раздельного учета по контрактам ГОЗ принципам ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности.

## **Контракты ГОЗ как разрез аналитического учета**

Информация о составе и движении однородных групп хозяйственных средств организации, источниках и хозяйственных процессах отражается в бухгалтерском учете проводками по синтетическим счетам. Учетные записи производятся в денежном измерителе (стоимостной оценке) в обобщенном виде. Синтетические счета дают объектам учета обобщающую характеристику. В целом бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Она должна быть свободна от значимых ошибок и необъективности. Достоверность бухгалтерской отчетности подтверждается раскрытием обобщенной информации, представленной на синтетических счетах, данными аналитического учета.

Таким образом, бухгалтерский учет в организациях обычно ведется в двух направлениях: аналитическом и синтетическом. Чем обширнее и сложнее хозяйственная деятельность организации, тем больше внимания уделяется аналитическому учету. Он масштабируется и совершенствуется вместе с ростом бизнеса.

Аналитический учет – это подробный детальный учет, отражающий хозяйственные операции во всех деталях. Данные аналитического учета формируют базу сведений для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия. Аналитический учет позволяет:

- проконтролировать хозяйственные операции по существу и по форме, пользуясь данными первичных документов, которые являются основанием для бухгалтерских записей;
- полно, подробно и оперативно отразить все операции на бухгалтерских счетах.

Применяются разные виды объектов аналитического учета: аналитика, аналитические счета, карточки и т.д. Они раскрывают информацию о средствах организации, накапливаемых на отдельных счетах бухгалтерского учета. Нормативные акты не ограничивают в выборе объектов аналитического учета. Их состав организация определяет самостоятельно в соответствии с потребностями и требованиями нормативных актов к детализации раскрываемой информации. Способы организации аналитического учета должны быть закреплены в учетной политике по бухгалтерскому учету. Можно задать объекты аналитического учета, которые позволяют собрать данные не только по конкретному счету, но и по одному признаку с разных счетов. При этом развернутый аналитический учет необходимо вести сквозным образом по всем участкам учета.

В роли сквозной аналитики пассивов и активов организации можно выбрать направления деятельности, приносящие доход. Как было показано ранее, каждый контракт ГОЗ признается таким направлением деятельности. В общем случае использование аналитики «Направление деятельности» не является отличительной чертой деятельности организации при выполнении государственного оборонного заказа. Это универсальный способ обособленного исполнения обязательств организации перед любыми заказчиками – рисунок 4.

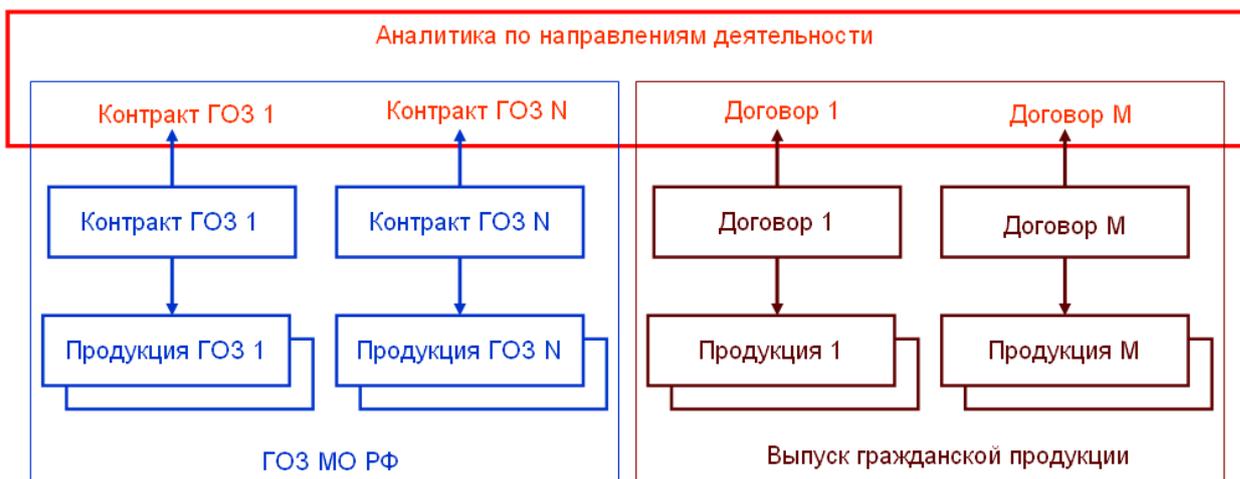


Рис.4 – Универсальность аналитики «Направление деятельности»

На рисунке 4 показана возможность построения аналитики «Направление деятельности» в виде иерархической структуры. Например, на верхнем уровне в деятельности организации-исполнителя ГОЗ задается разделение по видам выпускаемой продукции и группам заказчикам:

- вооружение и военная техника:
  - государственный заказчик в лице Министерства обороны Российской Федерации;
  - государственный заказчик в лице Федеральной службы войск национальной гвардии Российской Федерации и т.д.
- поставки продукции в рамках военно-технического сотрудничества:
  - иностранные заказчики.
- гражданская продукция.

На нижнем уровне иерархической структуры аналитики «Направление деятельности» выделяются отдельные контракты ГОЗ и договоры с коммерческими заказчиками.

Каждый контракт ГОЗ определяется в учетных действиях организации отдельным значением аналитики «Направление деятельности». Значение аналитики выбирается при регистрации хозяйственных операций (факта хозяйственной жизни) и отражается в информационной системе в привязке к проводкам бухгалтерского учета - рисунок 5.

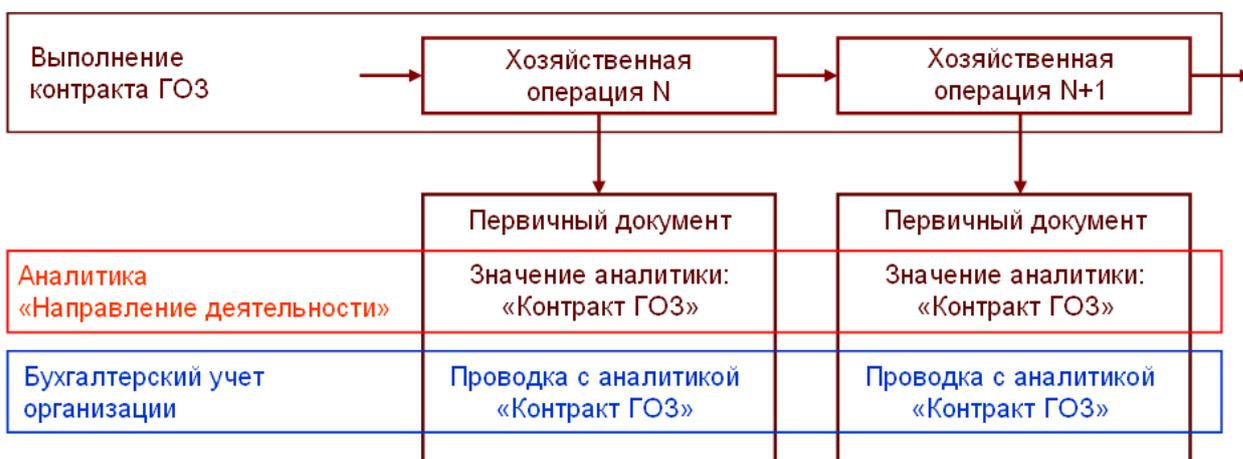


Рис.5 – Использование аналитики «Направление деятельности» при регистрации фактов хозяйственной жизни, в том числе операций выполнения контракта ГОЗ

Эффективность использования сквозной аналитики базируется на принципе ее общеприменимости в рамках всей хозяйственной деятельности организации. Сквозная аналитика создает благоприятные условия для сопоставления финансовых результатов по разным направлениям деятельности. В частности, аналитика «Направление деятельности» позволяет:

- сравнить результаты выполнения одного контракта ГОЗ с результатами выполнения другого контракта ГОЗ;
- рассмотреть общий результат выполнения группы контрактов ГОЗ – всех контрактов ГОЗ, выполняемых в интересах конкретного государственного заказчика, например, Министерства обороны РФ;
- сравнить общий результат выполнения контрактов ГОЗ с результатом всей остальной деятельности организации;
- сравнить результаты выполнения контракта ГОЗ с результатами выполнения договора с гражданским заказчиком – возможно только в случае, если для коммерческих заказов будут действовать те же правила раздельного учета, что приняты для контрактов ГОЗ.

Выбор при регистрации хозяйственной операции значения аналитики, соответствующего контракту ГОЗ, позволяет в дальнейшем четко классифицировать данную операцию как операцию исполнения данного контракта.

## **Локальный баланс по контракту ГОЗ или как рассчитывается контрольное правило**

В бухгалтерском учете сводно по всей деятельности организации соблюдается баланс между суммой всех активов (видов представления ресурсов) и суммой всех пассивов (источников формирования активов). Но сохранится ли правило обязательного баланса ресурсов и источников для обособленной части деятельности организации в виде контракта ГОЗ?

В бухгалтерском учете баланс обеспечивается отражением хозяйственных операций способом двойной записи. При формировании проводки, отражающей движение, делается одновременная запись по дебету (Дт) – получателю и кредиту (Кт) – источнику.

С помощью аналитики «Направление деятельности» все хозяйственные операции, связанные с выполнением отдельно взятого контракта ГОЗ, можно охарактеризовать по трем видам событий:

- **преобразование ресурсов в рамках контракта** – получатель (Дт) и источник (Кт) имеют одно значение аналитики «Направление деятельности», соответствующее рассматриваемому контракту ГОЗ. Локальный баланс по контракту сохраняется;
- **получение (выделение) ресурсов для выполнения контракта** – получатель (Дт) имеет значение аналитики «Направление деятельности», соответствующее рассматриваемому контракту ГОЗ, а источник (Кт) имеет значение аналитики «Направление деятельности», отличное от рассматриваемого контракта ГОЗ. Контракт ГОЗ получает ресурс, источник обеспечения которого находится за рамками контракта. Согласно обособленной схеме рассмотрения в учете по контракту принимается односторонняя проводка по дебету (Дт). Локальный баланс по контракту нарушается;
- **передача ресурсов контракта на другие виды деятельности** - получатель (Дт) имеет значение аналитики «Направление деятельности», отличное от рассматриваемого контракта ГОЗ, а источник (Кт) имеет значение аналитики «Направление деятельности», соответствующее рассматриваемому контракту ГОЗ. Контракт ГОЗ теряет ресурс, источник обеспечения которого находится в рамках контракта. Согласно обособленной схеме рассмотрения в учете по контракту

принимается односторонняя проводка по кредиту (Кт). Локальный баланс по контракту нарушается.

Обобщено схему движения ресурсов контракта можно изобразить следующим образом – рисунок 6.

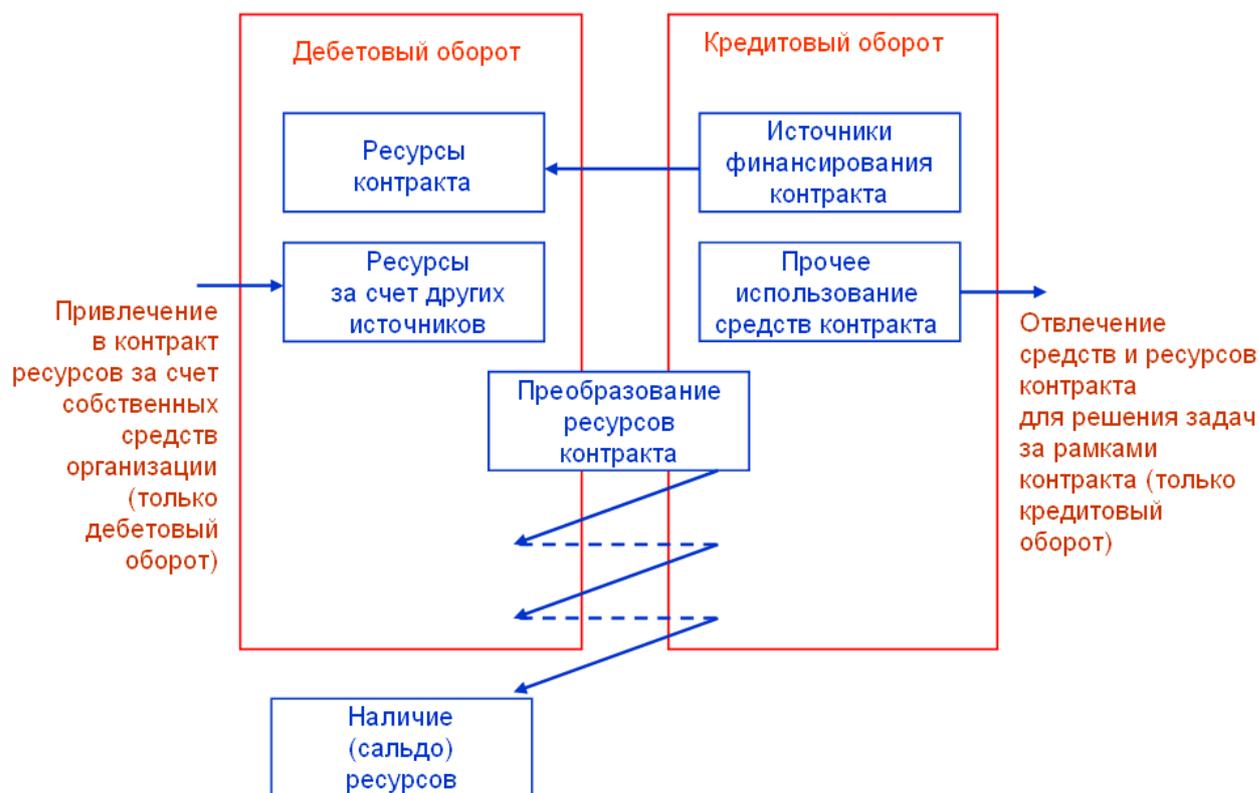


Рис.6 – Схема движения ресурсов контракта ГОЗ по принципу «двойной записи»

Таким образом, локальный баланс по контракту ГОЗ возможен в двух случаях:

- для формирования ресурсов контракта используются только средства контракта;
- организация обеспечивает паритет между отвлекаемыми и привлекаемыми в контракт ресурсами – регулирует соотношение между односторонним кредитовым оборотом (Кт) и односторонним дебетовым оборотом (Дт).

Первый случай соответствует идеальной схеме выполнения, когда заказчик предоставляет исполнителю аванс в размере цены контракта, а исполнитель имеет возможность приобретать ресурсы строго в необходимом количестве и только за счет полученных по контракту средств. Идеальный вариант практически не встречается в практике ведения бизнеса в современных условиях. Например, ограниченные объемы авансирования со стороны заказчика вынуждают организации привлекать для выполнения контрактов ГОЗ ресурсы из других источников.

Второй случай больше соответствует сложившейся реальной практике.

Как отмечалось выше, положения ФЗ №275-ФЗ допускают оплату за счет средств отдельных счетов некоторых расходов организации, напрямую не связанных с нормируемыми затратами по исполнению контрактов ГОЗ. Такие платежи отражаются односторонним кредитовым оборотом при использовании средств контракта. Подчеркнем, односторонним такой оборот является только с обособлением по аналитике «Направление деятельности». В целом по организации платежи отражаются по правилу «двойной записи» и не нарушают баланса пассивов и активов.

Рассмотрим локальный баланс средств контракта ГОЗ до и после совершения указанного типа платежей. Платеж возможен при условии, что на отдельном счете контракта ГОЗ были денежные средства, ранее полученные в виде аванса от заказчика. Размер источника (пассив) определяется суммой полученного аванса. После получения аванса на отдельном счете контракта ГОЗ образуется ресурс (актив) в виде денежных средств на сумму аванса. Локальный баланс средств по контракту соблюден: сумма пассивов соответствует сумме активов.

После выполнения указанного типа платежей сумма денежных средств на отдельном счете контракта ГОЗ уменьшилась, но нового ресурса не образовалось. В результате общая сумма ресурсов (активов) контракта стала меньше на сумму платежа. Сумма источников финансирования контракта (пассивов) в размере суммы аванса осталась неизменной. Локальный баланс средств контракта оказался нарушен: сумма пассивов превышает сумму активов. Величина балансового разрыва на определенную дату как разница всех фактических ресурсов (активов) контракта и привлеченного объема финансирования (пассивов) контракта определяет значение контрольного правила.

Ранее схожее определение для контрольного правила давалось при сравнении оценок исполнения контракта ГОЗ по кассовому методу и методу начисления. Принципиально, текущая оценка является более широкой, так как она сопоставляет через стоимостную оценку все источники финансирования и виды представления ресурсов. Финансирование контракта на дату может быть выполнено:

- в денежной форме:
  - авансы от заказчика;
  - целевые денежные кредиты для выполнения контракта.
- в форме товарного кредита:
  - неоплаченные поставки материалов и работ участников кооперации.

Ресурсы, необходимые для выполнения контракта ГОЗ, организация может не только приобрести по кооперации, но и выделить из собственного имущества. В локальном балансе по контракту ГОЗ они будут отражены по методу начисления в стоимостной оценке:

- денежные средства:
  - денежные средства на отдельном счете;
  - денежные средства на депозитных счетах в уполномоченном банке;
  - обязательства поставщиков за полученные авансы.
- запасы:
  - покупные материалы на складах;
  - полуфабрикаты собственного производства на складах;
  - материалы и полуфабрикаты, переданные в переработку и т.д.
- незавершенное производство:
  - оплата труда;
  - производственные затраты и т.д.
- готовая продукция на складе;
- выполненные обязательства перед заказчиком (отгруженная продукция, активированные работы).

Ресурсы в контракт привлекаются в физической форме, поэтому сам момент привлечения может находиться на любой стадии выполнения контракта. Форма привлечения ресурсов в контракт также может быть различной:

- проведение расчетов - оплата задолженности за поставленные участником кооперации материалы, оказанные услуги;
- выделение запасов – резервирование под контракт ГОЗ материалов на складах;
- предоставление трудовых ресурсов – наряды на выполнение работ в процессе изготовления продукции ГОЗ;

- предоставление полуфабрикатов – использование для выполнения контракта ранее созданных производственных заделов и т.д.

Исходя из знака и величины контрольного правила, определяется вектор управленческих воздействий для исправления ситуации с выполнением контракта ГОЗ. Регулярный анализ контрольного правила обеспечивает мониторинг состояния выполнения контракта ГОЗ и позволяет своевременно принять необходимые управленческие решения, например, так, как это показано в таблице 2.

Таблица 2 - Применение контрольного правила для оценки состояния исполнения контракта ГОЗ

Показатель	Состояние исполнения контракта ГОЗ*		
	Пример 1	Пример 2	Пример 3
Финансирование контракта (пассивы)	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
Фактические ресурсы, обособленные под контракт (активы)	1 000 000,00	800 000,00	1 300 000,00
<b>Контрольное правило</b>	<b>0,00</b>	<b>-200 000,00</b>	<b>+300 000,00</b>
Оценочное суждение о состоянии финансирования контракта	Ресурсы контракта соответствуют объему полученного финансирования	На отчетную дату контракт выступает донором для покрытия текущих обязательств организации	В дополнение к полученным средствам организация привлекает для выполнения контракта собственные ресурсы
Вектор управленческих решений	Уточняется по результатам дополнительного анализа хода выполнения контракта	Необходимо восстановить финансирование контракта за счет собственных ресурсов организации	Для сохранения темпов исполнения контракта желательно получение организаций авансирования от заказчика

**\*Примечание.** Рассматриваются данные на выбранную отчетную дату. Числовые значения выбраны произвольно и носят условный характер.

В таблице 2 показано применение контрольного правила в рамках локального баланса по контракту ГОЗ. С другой стороны, ранее через значение контрольного правила раскрывалось соответствие сумм отвлеченных средств контракта и привлеченных в контракт ресурсов. Представим оба подхода на одной схеме – рисунок 7.

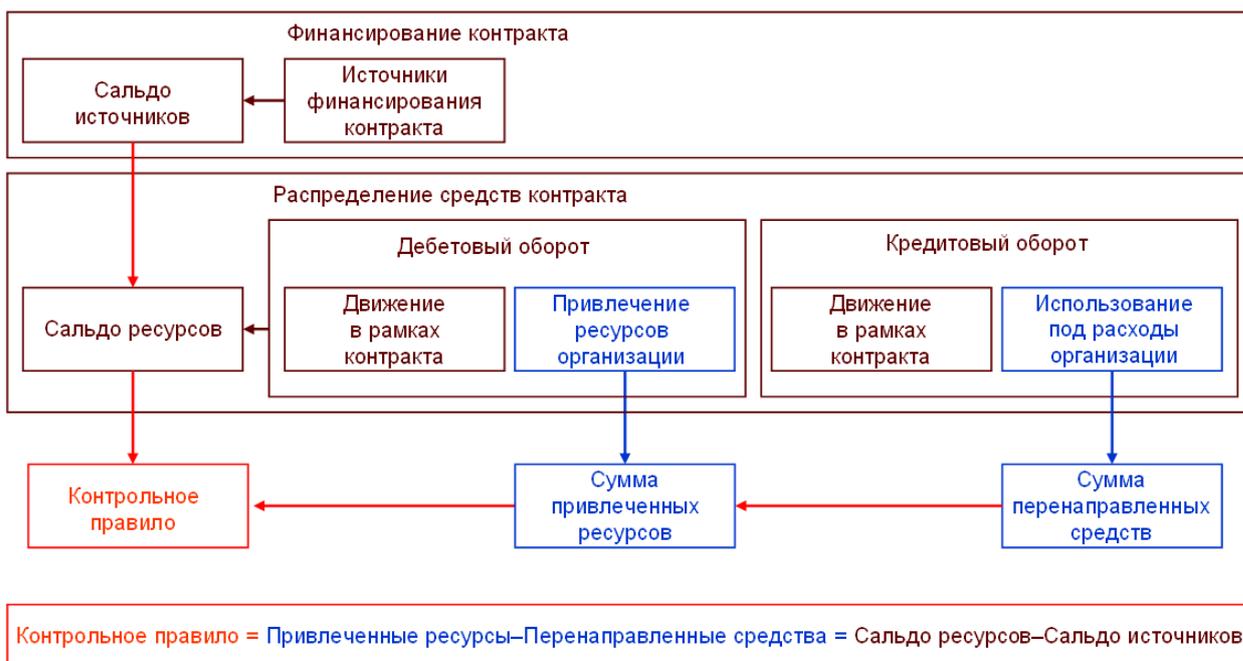


Рис.7 – Формула расчета контрольного правила

Следует отметить, что понятие «привлеченные организацией ресурсы» объединяет все виды ресурсов, источник возникновения которых располагается за рамками исполнения контракта. Не исключена возможность детализации таких источников по природе возникновения. Например, можно разделить ресурсы, приобретенные исключительно за собственные средства организации-исполнителя, и ресурсы, приобретенные за деньги, которые организация получила от того же государственного заказчика для исполнения других контрактов ГОЗ. Такая «вариативность» возможна только в случае получения разрешения государственного заказчика на такие операции.

По аналогии с вышесказанным, можно детализировать и варианты перенаправления средств рассматриваемого контракта. Из данного контракта ГОЗ они уходят, но могут быть направлены как на покрытие собственных расходов организации, так и на обеспечение ресурсами других контрактов того же государственного заказчика. В последнем случае, если рассматривать всю совокупность одновременно выполняемых организацией по ГОЗ контрактов в интересах одного государственного заказчика, то можно сказать что произошло только перераспределение ресурсов внутри ГОЗ, и общий объем финансирования по ГОЗ был сохранен.

Контрольное правило используется в отчете «Форма отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ», заданной в новой редакции Правил. В форме отчета контрольное правило рассчитывается в строке «4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта».

## Что необходимо для ведения раздельного учета

### Регламентация порядка ведения раздельного учета

Исполнителям ГОЗ необходимо подтвердить факт наличия раздельного учета по контрактам ГОЗ и достоверность данных до первичных документов, определяющих стоимость потребленных при выпуске продукции ресурсов. Если организация интегрирует раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по контрактам ГОЗ в бухгалтерский учет организации, то правила ведения раздельного учета закрепляются в учетной политике организации. В учетной политике необходимо описать:

- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете с использованием сквозной аналитики по контрактам;
- объекты обособленного учета:
  - контракты – для ведения расчетов с заказчиками, движения денежных средств, обязательств по расчетам с поставщиками-участниками кооперации, выделяемых для выполнения контракта всех видов ресурсов (материальных ценностей в составе запасов и незавершенного производства, производственных затрат, средств производства) и финансового результата хозяйственной деятельности;
  - продукция - для раскрытия производственной себестоимости.
- обособляемые ресурсы и средства;
- ведение партионного учета материальных затрат, желательно методом ФИФО – необходимо для раскрытия стоимости материальных ресурсов;
- базы распределения накладных расходов.

При ведении учетных действий формируются регистры аналитического учета.

### **Раскрытие производственной себестоимости продукции**

По виду объекта обособления в учете (продукция или контракт) все расходы организации, связанные с исполнением контракта ГОЗ можно разбить на две группы:

- затраты, формирующие производственную себестоимость продукции;
- расходы, влияющие на финансовый результат выполнения контракта:
  - расходы по отгрузке продукции (коммерческие расходы);
  - покрытие части административных расходов организации (доля общехозяйственных расходов);
  - расходы на привлечение финансирования контракта (прочие расходы).

Состав продукции определен контрактом. Нормативная потребность в ресурсах для изготовления каждой калькуляционной единицы продукции ГОЗ определяется на основании конструкторской и технологической документации на ее изготовление. Под калькуляционной единицей может пониматься конкретный экземпляр изделия или вид выполняемой работы по одному объекту, а также партия однородной продукции или вид выполняемых работ. Эти данные являются плановым ориентиром для выделения ресурсов. При решении задач организации производства (планирование производственных процессов, обеспечение производства ресурсами и т.д.) ресурсы выделяются не укрупнено на контракт, а отдельно на каждый вид продукции, на каждый производственный этап ее изготовления. Точно также происходит регистрация и фактических затрат, связанных с выпуском продукции.

Обоснованность отнесения затрат можно подтвердить, проанализировав фактическую себестоимость каждой калькуляционной единицы продукции в разрезе исходных затрат. О каких затратах идет речь?

При производстве любого изделия или выполнении производственного передела (этапа) укрупнено можно выделить три основных вида потребляемых ресурсов (см. рисунок 8):

- материалы (и близкие к ним по принципу нормирования подрядные работы);
- трудозатраты;
- накладные расходы – доля относимых на контракт общепроизводственных затрат, показывающих стоимость обеспечения производственного процесса в задействованных цехах предприятия.

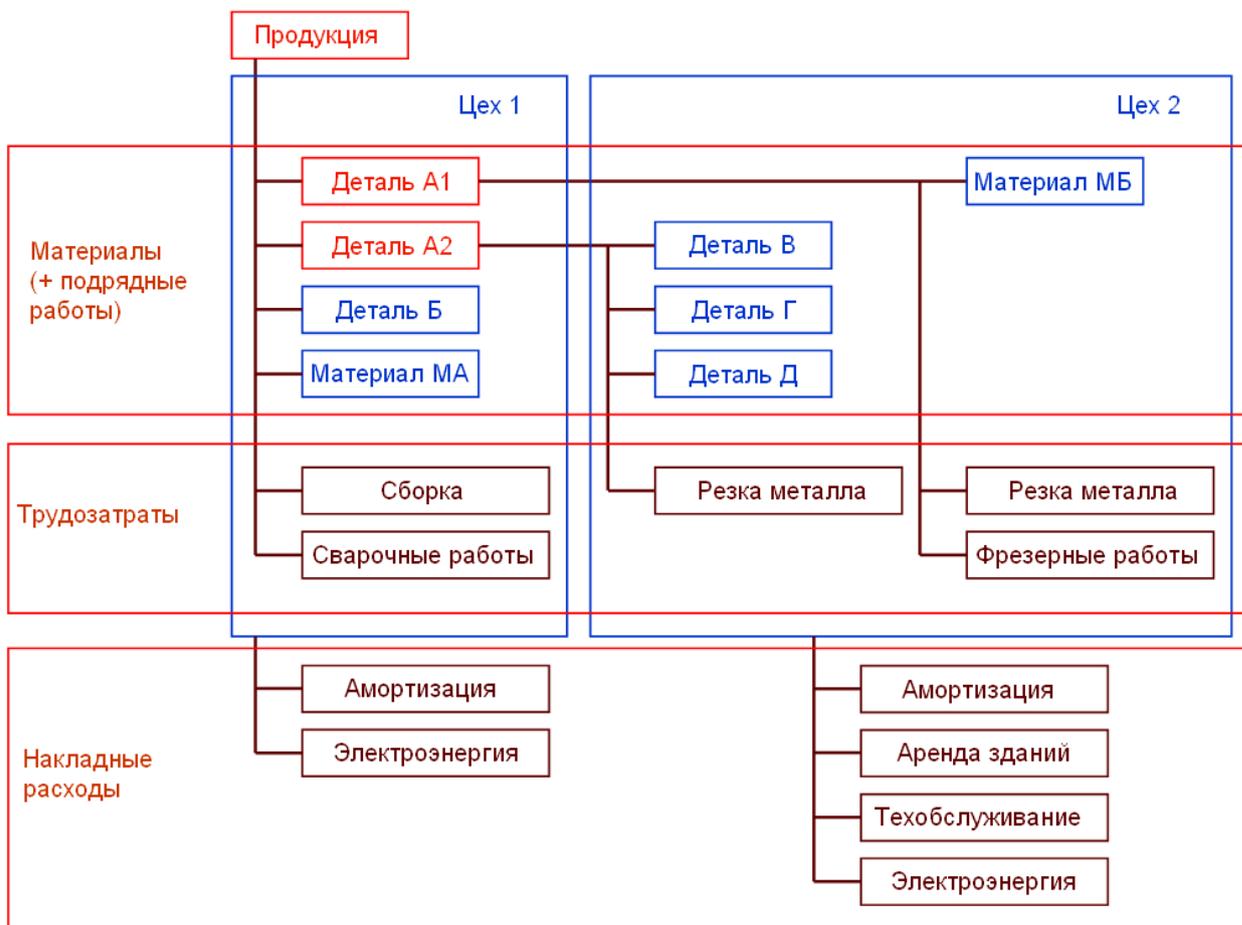


Рис.8 – Расшифровка фактической себестоимости продукции по основным видам потребляемых ресурсов

Если в составе материалов присутствуют детали (Деталь А1 и Деталь А2 на рисунке 8), которые ранее были изготовлены, то их стоимость также можно раскрыть по выбранным видам ресурсов. Процедура последовательного раскрытия стоимости задействованных ресурсов может выполняться несколько раз, до тех пор, пока не дойдет до документов, которые зафиксировали первое появление исходных ресурсов в учете организации (принцип матрешки).

При более детальном рассмотрении состав производственных затрат, представленный на рисунке 8, можно дополнить другими показателями: энергия и топливо на производственные нужды и т.д. Для рассмотрения понятия исходных затрат такую детализацию можно упустить.

Исходными затратами признается стоимость ресурсов в момент их первого включения в себестоимость продукции контракта ГОЗ или ее компонентов. Состав и количество исходных затрат для продукции (как и для контракта ГОЗ в целом) не зависит от числа оборотов компонентов продукции в процессе производства.

Для материалов стоимость потребленных ресурсов при ведении партионного учета и использовании метода ФИФО подтверждается:

- документами приобретения;
- документами выпуска полуфабрикатов.

Для трудозатрат основанием потребления ресурсов является выполненный наряд. Стоимость трудозатрат, относимая на контракт ГОЗ, определяется по доле начисленной исполнителям (работникам организации) зарплаты, приходящейся на выполненный наряд. Для накладных расходов важно знать состав и сумму зарегистрированных в цехе общепроизводственных затрат и правила их распределения на изделия, в изготовлении которых цех был задействован.

Описанный подход применим при любом числе производственных переделов. Таким образом, первоначальное выделение ресурсов может происходить в целом под контракт ГОЗ, но в ходе производственной деятельности их стоимость войдет в себестоимость конкретного экземпляра или партии выпускаемой продукции. Обоснованность материальных и трудовых производственных затрат можно подтвердить только по документации на изделия. Достоверность и полнота данных раздельного учета по контрактам ГОЗ во многом основана на возможности расшифровать производственную себестоимость продукции до исходных затрат.

Необходимость раскрытия себестоимости продукции до исходных затрат при описанном выше подходе не ограничивает предприятие в выборе попередельного метода калькулирования и организации производства. Наоборот, его использование дает дополнительные преимущества. Себестоимость каждого выделенного в учете полуфабриката раскрывается по общим с продукцией правилам. При необходимости полуфабрикаты как производственные заделы могут передаваться между контрактами ГОЗ. Получая полуфабрикат, контракт ГОЗ наследует структуру формирования его себестоимости. В состав исходных затрат выпуска продукции входят исходные затраты выпуска полученного полуфабриката. При этом сохраняется расшифровка до документов, определивших стоимость ресурсов.

### **Заключение**

Принятие новой редакции Правил ведения организациями, выполняющими ГОЗ раздельного учета показывает высокую заинтересованность государства в эффективном использовании бюджетных средств в рамках ГОЗ. В новых механизмах контроля, которые реализуются посредством мониторинга данных раздельного учета (см. отчет «Форма отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ»), внимание уделяется всему комплексу мер, которые организации-исполнители предпринимают, чтобы выполнить контракты ГОЗ своевременно и с должным качеством. Анализ выполняется косвенным методом, с использованием стоимостных оценок совершаемых хозяйственных операций.

Ведение раздельного учета по контрактам обеспечивает получение достоверной информации о фактических расходах предприятия при выпуске продукции ГОЗ, так необходимой для соблюдения баланса интересов государственного заказчика и исполнителей ГОЗ при калькулировании цен на продукцию.

Ведение раздельного учета может дать существенные выгоды и непосредственно организациям-исполнителям ГОЗ. Он позволяет в ходе выполнения контрактов ГОЗ диагностировать различные виды рисков и своевременно на них реагировать, не доводя ситуацию до нежелательных последствий.

Как видим, раздельный учет по контрактам ГОЗ органично вписывается в систему учета фактов хозяйственной жизни предприятий и может быть основой для принятия управленческих решений.