

Проблемы совершенствования учета накладных расходов предприятий оборонно-промышленного комплекса

А.А. Бакулина¹, А.А. Алексеев², П.П. Топчий³,

¹Финансовый университет,
Москва, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-2110-4194>

²АО «КНИИТМУ»,
Москва, Россия

<http://orcid.org/0000-0001-7913-480X>

³Финансовый университет,
Москва, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-1299-5845>

АННОТАЦИЯ

Общехозяйственные и общепроизводственные расходы являются камнем преткновения между заказчиками и исполнителями государственного оборонного заказа (ГОЗ). Проблема их сокращения неоднократно освещалась и рассматривалась, но ввиду отсутствия простых решений по данному вопросу так и не была решена. На практике возникновение накладных расходов может быть связано не только с отдельными центрами затрат, но и с отдельной группой центров затрат и с организацией в целом. Это усложняет их распределение, а при одновременном наличии в структуре выручки предприятия продукции военного и гражданского назначения такое распределение становится практически невозможным в силу жестких требований к ведению учета затрат по ГОЗ.

В статье проведена оценка нормативно-правовой базы учета накладных расходов, проанализированы узкие места ее практического применения, а также уделено внимание природе накладных расходов, сформированы основные направления решения данной проблемы, заключающиеся в необходимых трансформациях внутри системы учета с точки зрения организационно-правовых форм и методов учета, а также назревших изменений в государственной политике относительно ГОЗ.

Ключевые слова: оборонно-промышленный комплекс; накладные расходы; оптимизация затрат; нормирование; малое и среднее предпринимательство.

Для цитирования: Бакулина А.А., Алексеев А.А., Топчий П.П. Проблемы совершенствования учета накладных расходов предприятий оборонно-промышленного комплекса // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 5. С. 64–69.

УДК 338.984

JEL G32

The Problems of Perfection and Enhancement of Accounting of Overheads in the Military-Industrial Enterprises

A.A. Bakulina¹, A.A. Alekseev², P.P. Topchiy³,

¹Financial University,
Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-2110-4194>

²JSC "KNIITMU",
Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0001-7913-480X>

³Financial University,
Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-1299-5845>

ABSTRACT

Overhead costs are an obstacle between the customers and the executors of the state defense order. The problem of their reduction was repeatedly highlighted and considered, but, in the absence of a simple decision regarding this issue, it was never solved. In practice, the occurrence of overhead costs can be associated not only with individual cost centers, but also with a separate group of cost centers, and with the organization as a whole. This complicates the distribution of such costs, and with the simultaneous presence of military products and civil products in the structure of the company's revenues, such distribution becomes practically impossible due to the strict requirements for keeping records of costs under the state defense order.

The assessment of the legal framework for accounting of overhead costs has been carried out in the article, and the bottlenecks of its practical application have been analyzed. The nature of overhead costs, as well as the main directions of the solution to this problem have been formed, which require the necessity of the transformations inside the accounting system from the point of view of organizational and legal forms and accounting methods, as well as urgent changes in the state policy regarding the state defense order.

Keywords: military-industrial complex; the overheads; cost optimization; standardization; small and medium enterprises.

For citation: Bakulina A.A., Alekseev A.A., Topchiy P.P. The Problems of Perfection and Enhancement of Accounting of Overheads in the Military-Industrial Enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 5, pp. 64–69. (In Russ.).

UDC 338.984

JEL G32

Современное состояние оборонно-промышленного комплекса (ОПК) России в определенной степени можно охарактеризовать как переломное. Такое определение обосновано тем, что к настоящему моменту времени многие предприятия пришли с модернизированными производственными мощностями, некоторым улучшением технологий, увеличением кадрового потенциала в силу смены поколений и заполнением недостатка квалифицированных кадров, утечка которых произошла в 90-е гг. XX в. [1, с. 1240]. К сожалению, все еще сильно заметны потери, которые понесла в упомянутое время фундаментальная и прикладная российская наука, что непосредственно сказывается на уровне техноло-

гий, применяемых в ОПК. Одновременно с этим необходимо отметить состояние нормативной базы, регулирующей отношения субъектов государственного оборонного заказа (ГОЗ), которая вобрала в себя не только опыты, проводившиеся в области регулирования ГОЗ различными, ныне не существующими ведомствами, но и всевозможные отраслевые нормативные акты Минобороны России, зачастую являющиеся сиюминутными и отвечающими политическим запросам того времени, в котором они создавались. Эти факторы по-прежнему сильно ограничивают экономическую мобильность предприятий ОПК и делают их инертными и не чувствительными к изменениям в экономике, зависимыми от бюджетных

поступлений. В частности, большое влияние на процессы, происходящие в ОПК, оказывает нормативное регулирование ценообразования на продукцию, поставляемую по ГОЗ. Одним из немаловажных факторов ценообразования в ГОЗ является установленный порядок планирования и учета косвенных расходов производства (общехозяйственных и общепроизводственных). В результате многолетнего наложения нормативных правил в области ценообразования ГОЗ мы можем говорить о том, что экономические интересы заказчика и поставщика противоположны. Основной причиной тому является затратный метод ценообразования без наличия стимулирующих экономических механизмов снижения затрат. Накладные расходы занимают существенную долю в цене изделий, работ, услуг, поставляемых по ГОЗ, и являются предметом немалого количества дискуссий. В качестве примера можно привести Концерн «Калашников», который отмечает, что убытки, понесенные при разработке нового типа изделий, составили более 1,7 млрд руб. и, в первую очередь, связаны с уровнем накладных расходов¹.

Проблемы распределения накладных расходов на себестоимость продукции носят сложный характер, являются предметом деятельности топ-менеджеров предприятий и закладываются в стратегические инициативы [2]. В отечественной практике методы распределения накладных расходов привязаны к определенной базе, которая не всегда может быть применима в условиях стимулирования эффективного использования бюджетных средств.

Сложности с оптимальным формированием накладных расходов связаны с тем, что специфика позаказного учета ограничивает управление затратами на предприятии. В частности, при применении общепринятых стандартов управленческого учета накладные расходы необходимо распределять на определенный центр затрат, исключая оценочные суждения и допущения. В таком случае принято говорить, что данные затраты распределены на определенное структурное подразделение. Считается, что возникновение накладных расходов возможно только при наличии отдельных центров распределения и только в этом случае распределение будет наиболее прозрачным и верным.

¹ Ак-12 остается в строю. URL: <http://vpk-news.ru/news/19071> (дата обращения: 03.07.2016).

Однако на практике возникновение накладных расходов может быть связано не только с отдельными центрами затрат, но и с отдельной группой центров затрат, а также с организацией в целом. Это усложняет распределение таких затрат, а при одновременном наличии в структуре выручки предприятия продукции военного и гражданского назначения такое распределение становится практически невозможным в силу жестких требований к ведению учета затрат по ГОЗ. Такое положение вещей усложняет управление накладными расходами.

Формирование накладных расходов в ГОЗ ведется исходя из пропорции, включающей основную заработную плату производственного персонала, и экстраполируется на все виды конечной продукции. Как правило, в качестве базы распределения используется основная заработная плата производственного персонала, которая приходится на продукцию в соответствии с предложением о прогнозной цене. В том случае, если продукция имеет свои специфические качества, производитель может установить другой порядок учета общехозяйственных и общепроизводственных затрат на себестоимость продукции.

Недостатками распределения накладных расходов на заработную плату основного производственного персонала являются:

- снижение мотивации к автоматизации производственного процесса и общего инновационного потенциала организации;
- снижение мотивации к повышению производительности труда существующего производственного персонала;
- стремление к увеличению единиц персонала.

Кроме того, методы калькулирования затрат не подразумевают анализ объективности величин затраченных ресурсов, как материальных, так и человеческих. Регулирование нормирования труда отражено в гл. 22 Трудового кодекса Российской Федерации и постановлении Правительства Российской Федерации от 11.11.2002 № 804 «О правилах разработки и утверждения типовых норм труда». Данные нормативные документы не предписывают регулярного пересмотра норм труда, что приводит к завышению трудоемкости производства, как следствие, к росту накладных расходов, приходящихся на продукцию ГОЗ, и к росту цены конечного продукта.

В связи с указанными недостатками происходит увеличение базы распределения накладных расхо-

дов. При этом заказчик оплачивает часть расходов, которые не приходятся на его продукцию, и часть рентабельности, которая приходится на данные статьи расходов.

Проблема определения сметы затрат заключается в тесной связи таковой с объемом производства. Как правило, исполнитель не может полностью предугадать объем производства предприятия, так как рыночная конъюнктура в условиях макроэкономической нестабильности может быть достаточно неоднородна. База распределения затрат также не может быть с достаточной точностью определена, так как зависит от объема заказов. Как правило, средний срок контрактных отношений исполнителя ГОЗ и контрагентов, отличных от заказчика ГОЗ, составляет 1 год. В случае продолжения отношений и отсутствия более выгодных условий такие контрагенты перезаключают договор вновь. С точки зрения исполнителя, такие отношения выгодны, так как позволяют учитывать изменяющуюся конъюнктуру рынка.

В условиях директивной экономики присутствовали механизмы, регулирующие эффективность потребления ресурсов. В рыночной экономике предприятию необходимо самостоятельно оптимизировать потребление ресурсов относительно конкурентов и требований заказчика, с тем чтобы быть востребованным на рынке и иметь платежеспособный спрос на собственную продукцию. Необходимо проводить более детальный анализ расходных статей, связанных с обслуживанием производства и управлением им. Такие механизмы следует разрабатывать как исполнителю, так и заказчику, в том числе нормативно.

В Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 2 «Запасы» распределение накладных расходов осуществляется исходя из «нормальной производственной мощности» [3], которая представляет собой прогнозный объем производства продукции при работе в нормальных условиях. В случае, если Российская Федерация продолжит тенденцию к сближению российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО, предприятиям ОПК будет необходимо также перестроить свою систему учета накладных расходов.

Стоит отметить, что в случае применения в качестве базы распределения «нормальной производственной мощности» оценка данной величины может быть:

- затруднена из-за наличия неиспользуемых активов (мобилизационных мощностей), которые могут учитываться в рамках производственной мощности;
- искажена из-за наличия устаревших, списанных фондов, которые все еще используются на предприятии. Увеличенные таким способом производственные мощности могут не только не оправдать ожидания о качестве продукции, но и существенно увеличить процент брака в продукции;
- затруднена из-за нормативно-правовых ограничений, наложенных на производственные мощности в силу закона (залог, лизинг).

Однако применение данной базы распределения обладает и неоспоримым преимуществом: учет и контроль производственных мощностей предприятия — исполнителя ГОЗ исключает возможность привлечения к исполнению мошенников.

Новая редакция Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (в редакции Федерального закона от 29.06.2015 № 159-ФЗ) также усугубляет ситуацию с накладными расходами. В соответствии с данной редакцией головной исполнитель ГОЗ должен открывать в уполномоченном банке счет для расчетов по каждому отдельному контракту. Вслед за ним счета в том же уполномоченном банке должны открывать все предприятия-соисполнители. Расчеты по контракту производятся исключительно в рамках данных счетов и заверяются соответствующей документацией [4]. При этом направления списания средств для нужд предприятия в меньшей мере затрагивают накладные расходы, что приводит к необходимости привлекать дополнительные финансовые средства.

В результате высокой бюрократизации и сложности отнесения отдельных видов накладных расходов на себестоимость производимой продукции предприятия прибегают к различным мерам оптимизации расходов, вплоть до заморозки проектов [5] с целью снижения накладных расходов. Такие обстоятельства могут служить причиной невыполнения ГОЗ.

Кроме того, открытие, учет и обслуживание счетов в уполномоченных банках будут связаны с увеличением административного штата предприятия, осуществляющего контроль и управле-

ние данными процессами, что также приведет к увеличению накладных расходов. Создается острая необходимость в формировании механизма мониторинга эффективности понесенных затрат, который бы аккумулировал такие данные и, как следствие, имел бы возможность создания критериев эффективности использования ресурсов при выполнении ГОЗ. Следует отметить, что такую функцию может взять на себя ФАС России. Как преемник функций ФСТ России данная служба имеет ресурсы, способные стимулировать развитие конкурентных взаимоотношений на основе эффективности производственного процесса.

Проблема оптимизации накладных расходов тесно связана с проблемой вовлечения в государственные закупки малого и среднего бизнеса. Стимулирование развития малого и среднего бизнеса является злободневной темой как на федеральном уровне, так и на региональном и местном уровнях. Важно отметить, что малый и средний бизнес может быть организован путем создания новой компании, так и в результате выделения их из структуры уже хозяйствующего, более крупного предприятия.

Данные меры позволят сократить накладные расходы и себестоимость в целом [6] за счет уменьшения общехозяйственных и общепроизводственных расходов через структурирование бизнеса и выделение отдельных независимых направлений с собственными финансовыми результатами. Наиболее «жизнеспособными» представляются малые и средние предприятия, которые были выделены из крупных, потому как вновь создаваемое предприятие «унаследует» квалифицированный персонал, потребителей, поставщиков и наработанные связи, которые позволяют, вследствие экономии на накладных расходах, иметь конкурентное преимущество

относительно предприятий, создаваемых с нуля.

При этом недостатком является то, что малые и средние предприятия, как правило, не имеют свободных ресурсов, которые бы позволили осуществлять отслеживание ГОЗ и оформление заявок на участие в таковых, тогда как предприятия, выделенные из структуры крупных предприятий, обладают информационным и материальным обеспечением, наработанными связями и опытом осуществления ГОЗ.

Таким образом, рассматривая проблематику формирования накладных расходов при производстве продукции военного назначения, представляется актуальным рассмотреть возможные пути решения перечисленных проблем:

1. Законодательное стимулирование оптимизации затрат в цене продукции через создание новых эффективных механизмов формирования цен в рамках ГОЗ.

2. Обеспечение в нормативных документах более гибкого подхода к определению цены в целом и базы распределения накладных расходов, в частности, снижение зависимости таких расходов от фонда заработной платы основных производственных работников, переход к новым оптимальным способам исчисления базы распределения накладных расходов (в соответствии с МСФО).

3. Наделение полномочиями по контролю и своевременному внесению изменений в правила учета затрат на продукцию по ГОЗ соответствующего органа власти.

4. Усиление роли малого и среднего предпринимательства в выполнении ГОЗ, в том числе за счет диверсификации структуры существующих предприятий с целью обеспечения адресного учета затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Попова В.В.* Роль оборонно-промышленного комплекса в экономической безопасности России // Проект для России: сборник статей участников VII Международного научного студенческого конгресса. Научный руководитель В.И. Бариленко, ответственные редакторы: О.В. Карамова, А.П. Буевич. М.: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2016. С. 1240–1243.
2. *Ирадионов В.И.* Преобразование бизнес-моделей промышленных предприятий в целях построения эффективной инвестиционной политики (на примере предприятий радиоэлектронной промышленности): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. М., 2016. 159 с.
3. *Афонина О.А.* Влияние способов формирования стоимости выпускаемой продукции на предприятиях оборонно-промышленного комплекса на методы учета по российским и международным стандартам финансовой отчетности // Интернет-журнал «Науковедение». 2014. Вып. 1. С. 4–20.

4. Циркунова А., Шахнович И. Государственный оборонный заказ: по новым правилам // *Электроника: наука, технология, бизнес*. 2015. № 10 (150). С. 50–59.
5. Сафонов И., Горяшко С. Российская плавучая платформа для пусков ракет не будет использоваться до середины 2015 года. URL: http://vpk.name/news/116257_sea_launch_oboidetsya_bez_startov.html (дата обращения: 03.07.2016).
6. Полоус М. Прогнозы для малых. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2544318> (дата обращения: 03.07.2016).

REFERENCES

1. Popova V.V. [The role of the defense industry in the economic security of Russia]. *Proekt dlya Rossii: sbornik statei uchastnikov VII Mezhdunarodnogo nauchnogo studencheskogo kongressa*. Nauchnyi rukovoditel' V.I. Barilenko, otvetstvennye redaktory: O.V. Karamova, A.P. Buevich [The project for Russia: The collection of articles of the participants of the VII International Scientific Student Congress. Supervisor: V.I. Barilenko, Responsible Editors: O.V. Karamova, A.P. Buevich]. Moscow: Finansovyi universitet pri Pravitel'stve Rossiiskoi Federatsii Publ., 2016. Pp. 1240–1243. (In Russ.).
2. Iradionov V.I. The transformation of business models of industrial enterprises in order to build an effective investment policy (on the example of radio-electronic industrial enterprises): the dissertation ... PhD in economics: 08.00.05. Moscow, 2016. 159 p. (In Russ.).
3. Afonina O.A. The influence of the ways of cost formation of the output of the goods produced at the enterprises of the military-industrial complex on the accounting methods in accordance with Russian and international standards of financial reporting statements. *Internet-zhurnal «Naukovedenie» = Internet magazine “Science of science”*, 2014, no. 1, pp. 4–20. (In Russ.).
4. Tsirkunova A., Shakhnovich I. State defense order: according to the new rules and regulations. *Elektronika: nauka, tekhnologiya, biznes = Electronics: Science, technology, business*, 2015, no. 10 (150), pp. 50–59. (In Russ.).
5. Safonov I., Goryashko S. Russian floating platform for the missile launches will not be the used until mid-2015. URL: http://vpk.name/news/116257_sea_launch_oboidetsya_bez_startov.html (accessed: 03.07.2016). (In Russ.).
6. Polous M. Forecasts for small. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2544318> (accessed: 03.07.2016). (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Анна Александровна Бакулина — доктор экономических наук, доцент Департамента корпоративных финансов и корпоративного управления, заместитель проректора по научной работе, Финансовый университет, Москва, Россия

Abakulina@fa.ru

Александр Александрович Алексеев — кандидат экономических наук, директор по экономике и финансам АО «КНИИТМУ», Москва, Россия

alanex@yandex.ru

Павел Павлович Топчий — аспирант кафедры «Анализ рисков и экономическая безопасность», Финансовый университет, заместитель генерального директора по стратегическому развитию ООО «Центр оценки собственности «МОРФ», Москва, Россия

paultop4i@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Anna Aleksandrovna Bakulina — Doctor of Economics, Associate Professor of the Department of Corporate finance and corporate management, Deputy pro-rector for scientific work, Financial University, Moscow, Russia

Abakulina@fa.ru

Aleksandr Aleksandrovich Alekseev — Candidate of Economics, Director for Economy and Finance, JSC “KNIITMU”, Moscow, Russia

alanex@yandex.ru

Pavel Pavlovich Topchii — A graduate student, Financial University, Deputy General Director of Strategic Development, LLC ‘Center of property evaluation “MORF”’, Moscow, Russia

paultop4i@yandex.ru