

ГОСОБОРОНЗАКАЗ: концепция раздельного учета по контрактам



А.В. Яковлев

1С:Академия ERP.

Гособоронзаказ: концепция раздельного учета по контрактам

Электронная книга в формате pdf, ISBN 978-5-9677-2860-0.

Электронный аналог издания "1С:Академия ERP.Гособоронзаказ: концепция раздельного учета по контрактам" (ISBN 978-5-5677-2457-2, М.: ООО "1С-Паблишинг", 2019; артикул печатной книги по прайс-листу фирмы "1С": 4601546138057; по вопросам приобретения печатных изданий издательства "1С-Паблишинг" обращайтесь к партнеру "1С", обслуживающему вашу организацию, или к другим партнерам фирмы "1С").

В новой редакции Постановления 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» утверждены формализованные правила ведения раздельного учета по контрактам, определена форма отчетности исполнения контрактов. В книге подробно раскрывается концепция раздельного учета: дается определение основных понятий, последовательно раскрываются общие подходы к построению системы раздельного учета на предприятии, раскрывается понятие контрольного правила на примерах.

Книга адресована специалистам предприятий, ответственным за организацию раздельного учета и подготовку отчетности исполнения контрактов, а также аудиторским, консалтинговым и внедренческим организациям, занимающимся автоматизацией учета на предприятиях.

Оглавление

Введение.....	5
Глава 1	
Концепция раздельного учета	7
Место раздельного учета в системе контроля ГОЗ.....	7
Понятие раздельного учета в сфере ГОЗ	9
Контрольное правило.....	13
Раздельный учет в системе учетных действий организации	19
Контракты ГОЗ как разрез аналитического учета.....	23
Локальный баланс по контракту ГОЗ, или как рассчитывается контрольное правило	26
Подтверждение данных раздельного учета по контрактам ГОЗ	33
Глава 2	
Регламентация ведения раздельного учета	39
Объекты учетных действий для раздельного учета.....	41
Прослеживаемость в первичном документообороте	44
Обоснование стоимости используемых ресурсов	54
Стоимость материальных ресурсов	56
Стоимость трудовых ресурсов.....	68
Сумма прочих «прямых» производственных затрат.....	70
Сумма накладных расходов, отнесенная на контракт.....	71

Глава 3

Структура отчета исполнения контрактов ГОЗ	77
Баланс показателей	77
Группа «1. Финансирование контракта»	84
Группа «2. Распределение ресурсов контракта»	95
Группа «2.1. Денежные средства»	100
Группа «2.2. Запасы»	104
Показатель «2.2.1. Материалы на складах»	105
Показатель «2.2.2. НДС входящий»	109
Показатель «2.2.3. Полуфабрикаты на складах»	114
Показатель «2.2.4. Материалы, переданные в переработку»	121
Показатель «2.2.5. Расходы будущих периодов»	124
Показатель «2.2.6. Средства производства»	125
Группа «2.3. Производство»	136
Показатель «2.3.1. Затраты на материалы»	138
Показатель «2.3.2. Затраты на оплату труда»	145
Показатель «2.3.3. Прочие производственные затраты»	146
Показатель «2.3.4. Общепроизводственные затраты»	155
Показатель «2.3.5. Общехозяйственные затраты»	156
Показатель «2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы»	156
Показатель «2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ»	158
Показатель «2.3.8. Выпуск продукции»	159
Показатель «2.4. Готовый товар на складе»	161
Группа «3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг»	165
Показатель «4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта»	184
Показатель «5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта»	187
Целевые параметры контракта	188
Сумма контракта	189
Производственные затраты контракта	192
Финансовый результат контракта	196
Общий порядок заполнения данных отчета	198
Занесение плановых данных	198
Изменение плановых данных	199
Указание суммы возмещаемых расходов	202
Отражение хода выполнения контракта	203
Завершение учетных действий по контракту	206
Закрытие контракта: источники финансирования	207
Закрытие контракта: денежные средства	208
Закрытие контракта: запасы	210
Закрытие контракта: незавершенное производство	214
Закрытие контракта: продукция	217
Закрытие контракта: выручка	218
Закрытие контракта: финансовый результат	219
Приложение 1	229
Приложение 2	233

Введение

Учет финансово-хозяйственной деятельности призван обеспечить интересы пользователей отчетности предприятий, различных специалистов высшего и среднего управляющих звеньев, интересы субъектов гражданского права. Если предприятие ведет несколько видов деятельности, то рентабельность каждого из них (укрупненно или детализированно по группам продукции или отдельным ее видам) необходимо определять, разделяя учет по этим объектам.

Решение о выполнении государственного оборонного заказа принимается менеджментом предприятий как одно из направлений деятельности. При этом Постановлением Правительства РФ от 04.05.2018 № 543 утверждены особые правила ведения раздельного учета для организаций, выполняющих государственный оборонный заказ (далее – Правила). Актуальный на дату публикации книги вариант Правил приведен в Приложении 1. Эти правила распространяются не только на головных исполнителей государственного оборонного заказа (далее – ГОЗ), но и на организации, участвующие в поставках продукции по государственному оборонному заказу (исполнителей, участников кооперации). Учитывая тот факт, что выполнение государственного оборонного заказа далеко не всегда является единственным видом деятельности предприятий, ведение раздельного учета по контрактам обеспечивает получение достоверной информации о фактических расходах предприятия при выпуске продукции ГОЗ, 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, поскольку позволяет на всех этапах производства контролировать ход выполнения контракта, диагностировать различные виды рисков и своевременно на них реагировать.

Организациям, которые являются головными исполнителями, исполнителями по государственному оборонному заказу, вменяется в обязанность не только контролировать правильное использование выделенных денежных средств, но и формировать отчетность по особой форме и правилам. Актуальный на дату публикации книги вариант отчетности исполнения контрактов ГОЗ приведен в Приложении 2 (далее – отчетность). Эта форма отчетности соединила в себе, по сути, кассовый метод (требования Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» при проведении платежей) и метод начисления – реальное использование всех ресурсов предприятия, как собственных (привлеченных в контракт), так и полученных от государственного заказчика для выпуска продукции ГОЗ. С помощью этой формы отчетности осуществляется мониторинг хода исполнения контрактов ГОЗ. Данные отчетности позволяют регулировать движение ресурсов между различными контрактами ГОЗ; контрактами ГОЗ и коммерческими заказами (осуществлять управление). Для того чтобы такого рода движения были сведены к лаконичному показателю, позволяющему быстро и безошибочно определить степень отклонения использования ресурсов контрактов ГОЗ в ту или иную сторону, в отчетности исполнения контрактов ГОЗ введено понятие «контрольного правила» и даны инструкции по его расчету.

В книге подробно раскрывается концепция раздельного учета: дается определение основных понятий, последовательно раскрываются общие подходы к построению системы раздельного учета на предприятии, приводятся расчеты контрольного правила на примерах.

В книге отражены результаты работы коллектива экспертов фирмы «1С» под руководством Алексея Валерьевича Моничева.

Глава 1

Концепция раздельного учета

Место раздельного учета в системе контроля ГОЗ

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

- регулирование цен на продукцию ГОЗ;
- контроль использования денежных средств, выделяемых в рамках ГОЗ, – мониторинг платежей с отдельных счетов;
- 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 равное 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 1.1.

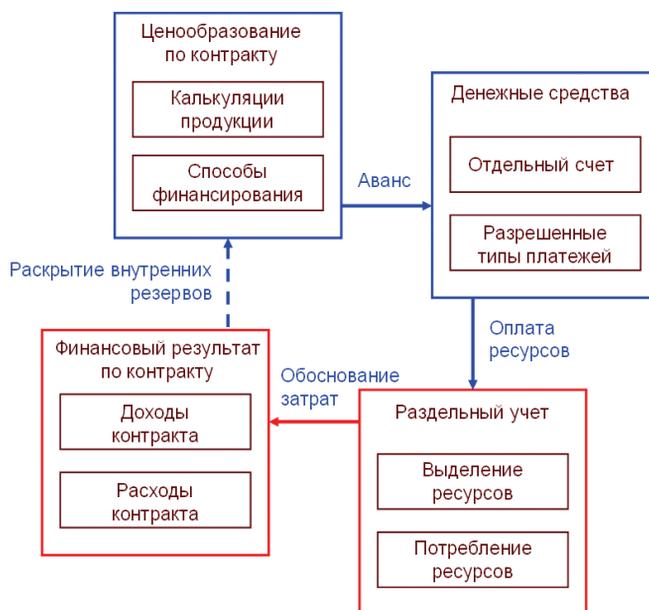


Рис. 1.1. Взаимосвязь основных направлений государственного контроля в сфере ГОЗ

При ценообразовании для соблюдения баланса интересов государственного заказчика и организации-исполнителя необходима достоверная информация о фактических расходах предприятия при выпуске продукции ГОЗ. В целях ее получения каждый контракт ГОЗ представляет собой отдельный объект мониторинга.

Можно выделить следующие цели раздельного учета, в достижении которых заинтересованы и государственный заказчик, и организации-исполнители:

- создание эффективной системы финансирования хозяйственной деятельности по исполнению контрактов ГОЗ;
- выполнение контрактов ГОЗ в заданные сроки и с должным качеством;
- достижение финансовых результатов, обеспечивающих развитие предприятий оборонно-промышленного комплекса (далее – ОПК);
- совершенствование системы ценообразования и снижение цен на продукцию ГОЗ.

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.

Понятие раздельного учета в сфере ГОЗ

Анализ выражения «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому контракту» начнем с раскрытия понятия «финансово-хозяйственная деятельность». 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». Большой энциклопедический словарь дает следующее его определение: «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 275-ФЗ 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, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, а расходами организации, согласно ПБУ 10/99 «Расходы 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 подразумевает в первую очередь 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, предусмотренной контрактом 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 представляет собой объект обособления части доходов и расходов организации, возникающих вследствие его исполнения, где:

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

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 потребления ресурсов. Такой подход в учетных действиях соответствует методу начислений. Метод начислений 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 начислений обеспечивает мониторинг следующих процессов изготовления продукции ГОЗ:

- создание материальных запасов, необходимых для выпуска продукции;
- изготовление продукции и ее комплектующих;
- учет производственных затрат и расчет себестоимости продукции и ее комплектующих;
- признание прочих расходов организации по исполнению контрактов;
- формирование финансового результата выполнения контрактов ГОЗ.

Контрольное правило

Раздельный учет в сфере ГОЗ по методу начислений дополняет систему финансового мониторинга платежей с отдельных счетов (кассовый метод контроля) – рисунок 1.2.

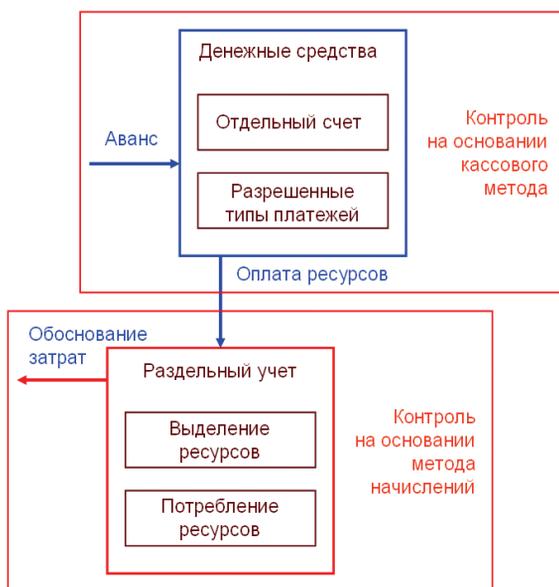


Рис. 1.2. Система дополнительных контролей исполнения контракта в сфере ГОЗ

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 275-ФЗ. Система финансового мониторинга позволяет собрать и проанализировать информацию о платежах, поступающую от уполномоченных банков. А структура отдельных счетов – отслеживать движение денежных средств каждого контракта ГОЗ. Контракт ГОЗ выступает объектом обособления движения денежных средств на расчетных (отдельных) счетах организации и при проведении расчетов с участниками кооперации.

Как правило, одновременные оценки исполнения контракта по кассовому методу и методу начислений 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. В результате на дату перечисления аванса участнику кооперации можно только обоснованно утверждать, что произошло изменение представления активов организации: 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 начислений, при перечислении аванса поставщику значимых событий для выполнения контракта ГОЗ не произошло – доступных для непосредственного потребления ресурсов для изготовления продукции контракта не появилось.

Кассовый метод охватывает ограниченный набор хозяйственных операций и не дает полноценной картины состояния исполнения контракта ГОЗ.

Рассмотрим еще один 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, поскольку 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 начислений 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, поскольку движение собственно денежных средств отсутствует.

Рассмотренные примеры содержат операции, направленные на исполнение контракта, но охватывают непересекающийся состав действий. Совместное использование кассового метода и метода начислений 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, приняв 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 начислений является ситуация, при которой полный цикл приобретения и освоения 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 идеальным и неисполнимым в силу большого числа условностей и допущений, которые в нем скрыты. Вот только некоторые из них:

- порой невозможно закупить материал строго под потребность в нем одного конкретного контракта ГОЗ;
- в силу отсутствия стопроцентного авансирования контракта денежных средств на отдельном счете на оплату именно этого ресурса может не хватить;
- длительность операций передачи в производство и переработки в силу технологических особенностей может существенно превышать один рабочий день.

Для дальнейшего рассмотрения возьмем два примера развития ситуации с исполнением контракта – таблица 1.1.

Таблица 1.1. Сравнительная оценка состояния исполнения контракта ГОЗ по кассовому методу и методу начислений

№ операции	Состояние исполнения	Средства / ресурсы контракта, руб.*	Оценка исполнения контракта, руб.	
			Кассовый метод	Метод начислений
1	Вся сумма аванса контракта, полученная на отдельный счет, направлена на оплату коммунальных платежей и уплату налогов	1000000	1000000	0
2	Производство продукции контракта началось из имеющихся в наличии материалов	1000000	0	1000000
	Индикатор наличия ресурсов для изготовления продукции контракта (контрольное правило контракта) в результате выполнения обеих операций		- 1000000	+ 1000000

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

В таблице 1.1 исполнение контракта дается в стоимостной оценке всех ресурсов, обособленных по контракту ГОЗ, согласно правилам применения каждого метода. В обоих примерах – **Кассовый метод** и **Метод начислений** – нет нарушений формальных правил выполнения контракта ГОЗ, но степень риска срыва сроков поставки продукции по контракту ГОЗ различается. Значения в графе **Кассовый метод** показывают, что денежные средства контракта использованы, но процесс производства продукции не начался. Для выполнения взятых на себя обязательств организации еще предстоит изыскать ресурсы, необходимые для выпуска продукции, но сделать это придется уже за счет других финансовых источников. Если таковые финансовые 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. Сигналом для принятия управленческих решений является отрицательное значение индикатора. Величина индикатора позволяет оценить значимость ситуации для исполнения контракта ГОЗ. Привлечение ресурсов возвращает контракт ГОЗ в запланированные рамки исполнения.

Значения в графе **Метод начислений** демонстрируют наличие у организации определенного финансового запаса прочности. Это позволяет ей часть собственных оборотных средств в виде материалов направить на выполнение контракта ГОЗ. Ситуация диагностируется положительным значением индикатора. Величина индикатора позволяет, как и в первом случае, 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 1.1 приведены граничные 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 произошел сдвиг в использовании средств контракта и движении его ресурсов. Общая схема диагностики исполнения контракта ГОЗ с использованием контрольного правила показана на рисунке 1.3.



Рис. 1.3. Диагностика исполнения контракта ГОЗ с использованием универсального индикатора

Регулярный анализ контрольного правила позволяет организации видеть текущую ситуацию с обеспечением контракта ГОЗ финансированием и ресурсами, своевременно проводить корректирующие мероприятия.

Раздельный учет 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 ведется автономно** – раздельный учет признается разновидностью управленческого учета, обеспечивающего формирование локальной отчетности по требованиям Правил;
- **раздельный учет интегрирован с существующей системой учетных действий** – является расширением учетной системы организации (ее основу составляет бухгалтерский учет). Отчетность по требованиям Правил формируется на основе первичных документов бухгалтерского учета.

Ведение раздельного учета по контрактам ГОЗ организация подтверждает внутренними распорядительными документами. Для первого варианта приказами и распоряжениями требуется принять:

- методику ведения раздельного учета;
- первичный документооборот, обеспечивающий сбор необходимых данных;
- регламент проверки и формирования отчетности и т. д.

Выполнение данных приказов может оказаться весьма трудоемким. При этом остается риск непризнания контролирующими органами принятой формы ведения учета как способа, обеспечивающего достоверность и полноту представления данных. В любом случае при проверках повышенное внимание к уникальной системе сбора данных раздельного учета будет обеспечено.

Вариант интеграции раздельного учета по контрактам ГОЗ в существующие учетные механизмы в части снижения потенциальных рисков выглядит для организации более перспективным. В ходе учетных действий на предприятиях ОПК в обязательном порядке решаются задачи бухгалтерского и налогового видов учета.

Рассмотрим выбор бухгалтерского учета как учетного инструментария для ведения раздельного учета.

Ранее при рассмотрении финансового результата деятельности были использованы показатели доходов и расходов контрактов ГОЗ. Сопоставим их содержание с определениями, которые даются в рамках бухгалтерского и налогового видов учета, – таблица 1.2.

Таблица 1.2. Доходы и расходы в разных видах учета

Показатель	Вид учета		
	Раздельный учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Доходы от обычных видов деятельности	Выручка от продажи продукции в разрезе контрактов ГОЗ*	Согласно п. 5 ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности являются: <ul style="list-style-type: none"> • выручка от продажи продукции и товаров; • поступления, связанные с выполнением работ; • поступления, связанные с оказанием услуг 	К доходам от реализации в целях налогообложения прибыли в соответствии со ст. 249 НК РФ относится выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных. Также к доходам от реализации относится выручка от реализации имущественных прав
Расходы	Расход, произведенный в соответствии с конкретным контрактом ГОЗ	В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Для признания расходов требуется выполнение условий, установленных п. 16 ПБУ 10/99: <ul style="list-style-type: none"> • расход должен быть произведен в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; • сумма расхода может быть определена; • имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации 	Согласно абз. 2 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода

* **Примечание.** Жирным шрифтом в таблице подчеркнуты совпадения в определении рассматриваемых показателей.

Данные таблицы 1.2 показывают близость трактовки доходов и расходов во всех рассмотренных видах учета. Предстоит ответить на вопрос, использование какого из видов учета – налогового или бухгалтерского – будет наиболее рациональным в связке с раздельным учетом.

Раздельный учет по контрактам ГОЗ и налоговый учет организации

В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет представляет систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. При этом при расчете налоговой прибыли учитываются не все доходы и расходы, а только те, что перечислены в НК РФ.

Раздельный учет доходов и расходов для целей налогообложения предполагается только по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка (п. 2 ст. 274 НК РФ). Например, операции в рамках целевого финансирования, целевых поступлений, при осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, при применении пониженных ставок налога и др. обстоятельствах (пп. 14 п. 1 ст. 251, п. 2 ст. 251, п. 4 ст. 261, ст. 284, 321, 332 НК РФ). Положениями главы 25 НК РФ не предусмотрено самостоятельного основания для ведения раздельного учета доходов и расходов при поставке товаров по ГОЗ. Данные налогового учета не используются для подтверждения корректности формирования себестоимости продукции ГОЗ, достоверности расходов, понесенных при выполнении контрактов ГОЗ.

Организация-исполнитель ГОЗ может не подпадать под требования о ведении налогового учета по налогу на прибыль.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что для решения задач раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по контрактам ГОЗ использовать правила ведения налогового учета нецелесообразно.

Раздельный учет по контрактам ГОЗ и бухгалтерский учет организации

Бухгалтерский учет имеет гибкий инструмент закрепления необходимой детализации учетных действий – учетную политику:

- п. 1 ст. 5, ч. 1 ст. 6, ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- п.п. 5, 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- п. 2, 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

В бухгалтерском учете подлежат отражению любые понесенные организацией расходы. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные организацией в ходе деятельности, направленной на получение дохода. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы расчетов за них. Указанные учетные принципы применимы к ведению раздельного учета по контрактам ГОЗ.

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

- возможность регламентации раздельного учета по контрактам ГОЗ в хозяйственной деятельности предприятия через общепризнанный инструмент – учетную политику организации;
- раскрытие данных, согласующееся с положениями ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;
- использование системы первичного документооборота бухгалтерского учета при регистрации хозяйственных операций с дополнительной аналитикой;
- преимущество 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;
- раздельный учет по контрактам ГОЗ не противоречит принципам ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности.

Контракты ГОЗ как разрез аналитического учета

В силу многообразия учетных механизмов интеграцию раздельного учета по контрактам ГОЗ в бухгалтерский учет нельзя рассматривать в привязке к какой-то конкретной системе или программному продукту. Лучше отталкиваться от основных методов ведения бухгалтерского 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 развивается 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 устанавливают ограничений на выбор объектов аналитического учета. Их состав организация выбирает самостоятельно в соответствии с требованиями к детализации раскрываемой информации, закрепив свое решение 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 1.4.

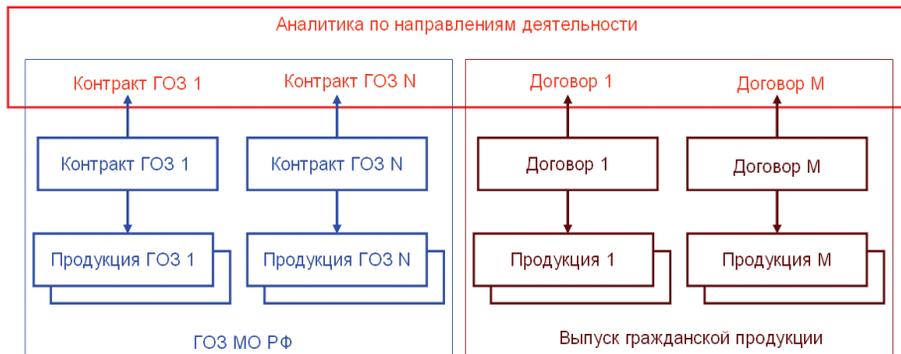


Рис. 1.4. Универсальность аналитики «Направление деятельности»

На основании данных рисунка 1.4 аналитика по направлениям деятельности может быть представлена в виде иерархической структуры. Например, на верхнем уровне в деятельности организации-исполнителя ГОЗ задается разделение по видам выпускаемой продукции и группам заказчиков:

- 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:
 - в разрезе иностранных заказчиков.
- 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 и отражается в проводках бухгалтерского учета – рисунок 1.5.

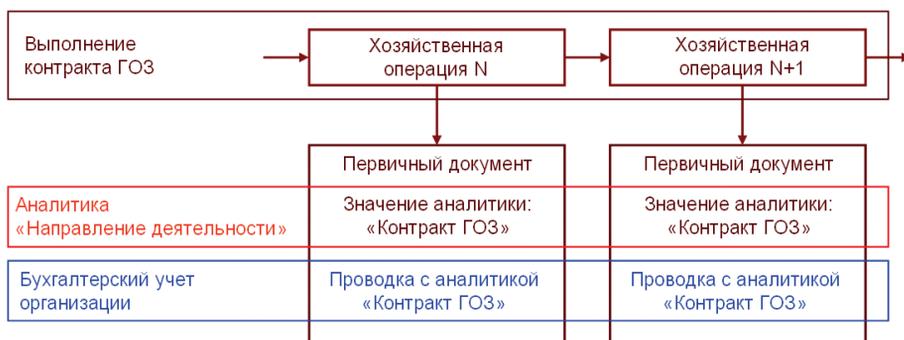


Рис. 1.5. Использование аналитики «Направление деятельности» при регистрации фактов хозяйственной жизни, в том числе операций выполнения контракта ГОЗ

Эффективность использования сквозной аналитики базируется на принципе ее общей применимости в рамках всей хозяйственной деятельности организации. Сквозная аналитика создает благоприятные условия для сопоставления 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 том 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 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.

Обобщенная схема движения ресурсов контракта показана на рисунке 1.6.



Рис. 1.6. Схема движения ресурсов контракта ГОЗ по принципу «двойной записи»

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

- когда для формирования ресурсов контракта используются только средства контракта;
- когда 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. К сожалению, идеальный вариант не соответствует 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 соответствует реальной деятельности организации. Как отмечалось выше, положения Федерального закона 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 платежей указанного типа. 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 платежей указанного типа 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 начислений. Принципиально текущая оценка является более широкой, поскольку 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 начислений в стоимостной оценке:

- Денежные средства:
 - денежные средства на отдельном счете;
 - денежные средства на депозитных счетах в уполномоченном банке;
 - обязательства поставщиков на сумму полученных авансов.

- **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 1.3.

Таблица 1.3. Применение контрольного правила для оценки состояния исполнения контракта ГОЗ

Показатель	Состояние исполнения контракта ГОЗ*		
	Пример 1	Пример 2	Пример 3
Финансирование контракта (пассивы), руб.	1000000	1000000	1000000
Фактические ресурсы, обособленные под контракт (активы), руб.	1000000	800000	1300000
Контрольное правило, руб.	0	- 200000	+ 300000
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 организацией авансирования от заказчика

***Примечание.** Рассматриваются данные на отчетную дату. Числовые значения представлены произвольно и носят условный характер.

В таблице 1.3. 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 1.7.

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 «вольность» возможна только при разрешении государственного заказчика на такие операции.



Рис. 1.7. Формула расчета контрольного правила

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 государственного заказчика. В последнем случае, если рассматривать всю совокупность одновременно выполняемых организацией по ГОЗ контрактов в интересах одного государственного заказчика, 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 по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Подтверждение данных раздельного учета по контрактам ГОЗ

Учитываемые при определении финансового результата по контракту ГОЗ расходы можно разбить на две группы: первая из них представляет собой затраты по изготовлению реализованной продукции, а вторая – непроизводственные расходы, относимые непосредственно на финансовый результат контракта.

Ко второй группе относятся все расходы по контракту за исключением производственной себестоимости продукции. Работа с расходами данной группы имеет простой алгоритм. Первым шагом организация регистрирует в учете возникновение данных расходов, вторым – учитывает их в расчете финансового результата контракта. Как правило, оба шага выполняются в рамках одного отчетного периода. Проанализировать обоснованность отнесения на контракт расходов второй группы довольно легко, достаточно знать документы регистрации расходов и алгоритм их распределения между контрактами.

К первой группе относится производственная себестоимость продукции. В общих расходах по контракту именно затраты, определившие производственную себестоимость реализованной продукции, занимают наибольший вес. 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 укрупненно 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 на контракт производственных затрат можно подтвердить, проанализировав фактическую себестоимость каждой калькуляционной единицы продукции в разрезе исходных затрат. О каких затратах идет речь?

Исходными затратами признается стоимость ресурсов в момент их первого включения в себестоимость продукции контракта ГОЗ или ее компонентов. Состав и количество исходных затрат для выпуска продукции (как и при оценке исполнения контракта ГОЗ в целом) не зависят от числа оборотов компонентов продукции в процессе производства. При производстве любого изделия или выполнении производственного передела, этапа производства укрупненно можно выделить три основных вида потребляемых ресурсов – рисунок 1.8:

- **Материальные ресурсы** (и близкие к ним по принципу нормирования подрядные работы):
 - фактическое (безвозвратное) потребление материальных ресурсов регистрируется в ходе производственных процессов;
 - стоимость потребленных ресурсов подтверждается данными партионного учета по документам приобретения или изготовления.
- **Трудовые ресурсы:**
 - потребление трудовых ресурсов отражают выполненные наряды, фиксирующие выработку конкретных исполнителей по видам работ, при необходимости – по технологическим операциям;
 - стоимость трудозатрат, относимая на контракт ГОЗ, определяется по доле начисленной исполнителям зарплаты, приходящейся на выполненный наряд.
- **Обеспечение в виде накладных расходов:**
 - доля относимых на контракт общепроизводственных затрат показывает стоимость обеспечения производственного процесса в задействованных для выпуска продукции контракта цехах предприятия;
 - сумма относимых накладных расходов определяется принятым алгоритмом распределения.

Описанный подход применим при любом числе производственных переделов. Если для изготовления продукции контракта используются ранее изготовленные детали (**Деталь А1** и **Деталь А2** на рисунке 1.8), то их стоимость также раскрывается 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).

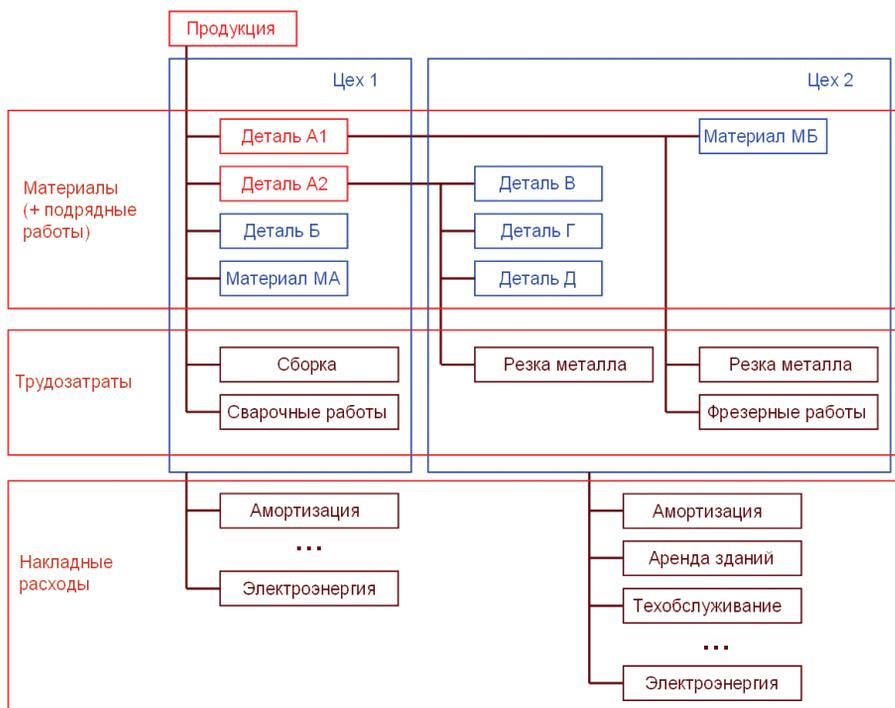


Рис. 1.8. Раскрытие фактической себестоимости продукции по основным видам потребляемых ресурсов

Раскрытие себестоимости изделий до исходных затрат не зависит от способа финансирования производства, поскольку опирается на первичные документы, определяющие стоимость ресурсов в учете. Раскрытие себестоимости до исходных затрат должно применяться для всех видов продукции, выпускаемой организацией. Это дает возможность в любой момент изменить назначение использования полуфабрикатов и готовой продукции, сохранив достоверное обоснование их стоимости.

Таким образом, в ходе подготовки производства и при выполнении производственных процессов изготовления продукции контракта работа с ресурсами может происходить с разной детализацией по объектам учетных действий:

- первоначальное выделение ресурсов может происходить в целом под контракт ГОЗ, например при решении задач материального обеспечения производства;
- в ходе производства использование ресурсов уточняется не только до конкретного вида или экземпляра продукции контракта, но и до ее отдельных комплектующих и деталей.

Обоснованность прямых материальных, трудовых и производственных затрат можно подтвердить только в сравнении с потребностью в них по данным из документации на изготовление изделий. 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 способов организации производства. А применение поперечного производства 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.

Принятие новой редакции Правил 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, 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 следует из вышесказанного, раздельный учет по контрактам ГОЗ органично вписывается в систему учета фактов хозяйственной жизни предприятий и может быть основой для принятия управленческих решений.



Глава 2

Регламентация ведения раздельного учета

Исполнители гособоронзаказа должны быть готовы подтвердить факт ведения раздельного учета по контрактам ГОЗ и достоверность данных, отраженных в отчетности. При реализации раздельного учета в бухгалтерском учете организации правила ведения раздельного учета закрепляются в учетной политике организации. Достоверность представленной в отчетности информации обеспечивается раскрытием данных до списка хозяйственных операций, выполненных в ходе производства и реализации продукции контракта.

В учетной политике необходимо описать:

- объекты обособленного учета;
- состав обособляемых ресурсов;
- состав и формы первичных документов, применяемые для отражения фактов хозяйственной деятельности;
- регламент отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете с использованием сквозной аналитики по направлениям деятельности;
- ведение партионного учета материальных ресурсов и соответствующий ему способ оценки материально-производственных запасов;
- порядок учета трудозатрат и их стоимостную оценку;
- базы распределения накладных расходов;
- регистры аналитического учета.

Бухгалтерский учет, обеспечивая достоверность регламентированной отчетности организации, для системы управления предприятием выполняет роль обратной связи. С помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения контролируемых показателей, ведется контроль соблюдения плановых величин, норм и нормативов, смет, выполняется анализ использования всех видов ресурсов, выявляются резервы производства. Широкая аналитика учетных данных как определяется традициями российского бухгалтерского учета, так и соответствует требованиям управленческого учета. При принятии управленческих решений порой требуется детальное раскрытие первичной информации.

Наблюдая данные о хозяйственных операциях, бухгалтерский учет формирует информацию о непрерывном движении ресурсов и хозяйственных процессов. Систематизация фактов хозяйственной жизни организации существенно упрощается при применении сквозных аналитических разрезов. Сквозная аналитика позволяет связать и обособить в учете разнородные по своему экономическому содержанию хозяйственные операции, направленные на реализацию выделенных в учете направлений деятельности. Интерес внешних пользователей бухгалтерской отчетности к такому обособлению данных для финансово значимых направлений деятельности организации зафиксирован в п. 4. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»: «Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности». Несмотря на ограниченный круг организаций, подпадающих под обязательное выполнение требований ПБУ 12/2010, сами положения данного нормативного документа представляют безусловный интерес:

«5. Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

- а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы...
- в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации».

Основные положения ПБУ 12/2010 об обособленном отражении части хозяйственных операций и отдельном формировании финансовых показателей по направлениям деятельности можно считать

базовыми принципами методики реализации раздельного учета по контрактам ГОЗ в рамках бухгалтерского учета. Каждый контракт ГОЗ в учете принимается как отдельное направление деятельности организации, «...способное приносить экономические выгоды...», что позволяет:

- оценить размер активов, задействованных для выполнения контрактов ГОЗ;
- показать перераспределение ресурсов между контрактами;
- рассчитать финансовый результат выполнения контрактов ГОЗ.

Раздельный учет как система экономического мониторинга хозяйственной деятельности организации хорошо поддерживается механизмами бухгалтерского учета в целях обеспечения:

- полноты учитываемых хозяйственных операций;
- достоверности отражаемых фактов хозяйственной жизни;
- обоснованности использованных стоимостных оценок.

Решение указанных задач достигается комплексом учетных действий, неразрывно связанных с операционной деятельностью организации. В настоящей главе приведены возможные варианты их реализации. Практическую применимость описанных вариантов обеспечивает функциональность комплексной информационной системы «1С:ERP Управление предприятием».

Объекты учетных действий для раздельного учета

В ходе раздельного учета по контрактам ГОЗ объектами учетных действий признаются:

- **Контракты:**
 - расчеты с заказчиками;
 - отражение движения денежных средств на отдельных счетах;
 - взаимодействие и расчеты с поставщиками – участниками кооперации;
 - обособление всех видов производственных ресурсов, планируемых к использованию и задействованных в процессе выпуска продукции контракта;

- формирование финансового результата исполнения контракта.
- **Продукция:**
 - управление ходом производства;
 - учет производственных затрат и формирование себестоимости;
 - подтверждение обоснованности состава и стоимости используемых ресурсов.

Ранее для контроля выполнения контрактов было обосновано использование сквозной аналитики по направлениям деятельности. Каждый контракт ГОЗ, в котором организация является исполнителем, в ходе учетных действий признается отдельным направлением деятельности. Вся хозяйственная деятельность организации рассматривается как совокупность различных направлений деятельности. Единые правила обособления и преобразования ресурсов (активов) организации по всем направлениям деятельности обеспечивают сопоставимую оценку выполнения разных контрактов ГОЗ между собой и в сравнении с выпуском продукции в интересах других заказчиков. Раздельный учет определяет ведение учета по организации в целом. Отсутствие у какого-либо ресурса явно указанного значения направления деятельности не является исключением из системы раздельного учета. Такие ресурсы в рассматриваемый момент времени можно считать относящимися к одному «общему» направлению по получению прибыли. Его еще можно определить как «прочее относительно всех других направлений деятельности», а при регистрации хозяйственных операций характеризовать пустым значением аналитики. Баланс активов и пассивов организации (бухгалтерский баланс) обеспечивается по совокупности данных всех направлений деятельности, включая «прочее относительно всех других направлений деятельности».

Аналитика по направлениям деятельности удобна для мониторинга условий и состояния выполнения контрактов ГОЗ. Для обоснования фактических затрат и расходов контрактов требуется более детальная информация. Производственные затраты признаются обоснованными, если установлена их необходимость для выпуска конкретной единицы (партии) продукции контракта, в выполнении определенного вида работ или оказании услуг. Отправной точкой здесь являются данные, использованные при ценообразовании.

Каждая из калькуляционных единиц, составляющих продукцию контракта, рассматривается отдельно как при определении цены контракта, так и в процессе производства. Достоверные результаты план-фактного анализа себестоимости продукции контрактов ГОЗ можно получить, только используя единую аналитическую структуру по статьям калькуляции в процессе ценообразования и в производственном учете. Раскрытие фактической себестоимости продукции контрактов является обязательным условием для подтверждения данных отчетности исполнения контрактов ГОЗ. Для решения данной задачи организация должна предусмотреть соответствующие аналитические регистры, разработать регламент ведения учетных действий, а также утвердить дополнительные отчетные формы.

Регламент раздельного учета предполагает передачу ресурсов между различными направлениями деятельности организации, включая перераспределение между контрактами внутри ГОЗ. Условия передачи:

- существует объект учетных действий, соответствующий передаваемому ресурсу (иначе неясно, что передается и как подтвердить факт передачи);
- стоимость объекта раскрывается точно так же, как это предусмотрено для продукции (в общем случае любое изделие в любой момент времени может быть признано продукцией контракта ГОЗ).

В отчетности исполнения контрактов ГОЗ движение и преобразование ресурсов организации отражаются только в привязке к конкретным объектам учетных действий, например: материал, полуфабрикат, товар, работа и т. д.

Прослеживаемость в первичном документообороте

На современном предприятии взаимодействие сотрудников сопровождается информационной системой. Работая каждый на своем месте, сотрудники вместе обеспечивают совокупность действий и результатов, которую собственно и называют хозяйственной деятельностью организации. Для любого события, которое в дальнейшем становится фактом хозяйственной жизни организации, справедлив следующий порядок действий:

- принятие решений, предполагающих появление события;
- исполнение;
- контроль параметров исполнения.

У каждой стадии приведенного жизненного цикла есть свой исполнитель – рисунок 2.1.

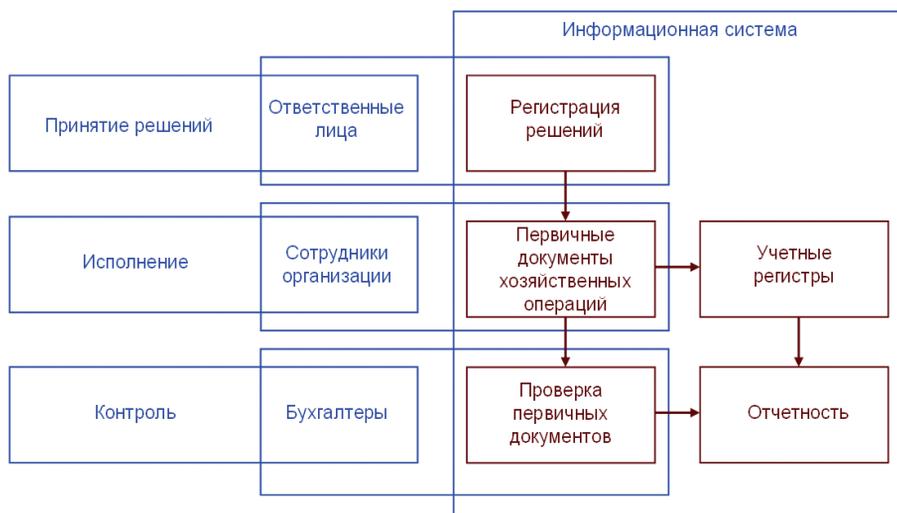


Рис. 2.1. Обобщенная схема регистрации фактов хозяйственной жизни организации

Исторически бухгалтеры контролировали параметры исполнения хозяйственных операций на завершающей стадии приведенного цикла, после поступления данных в бухгалтерию. При этом на сотрудников бухгалтерии ложилась и основная нагрузка по оформлению операций. Развитие информационных технологий и оборудования (терминалы сбора данных и т.д.)

сделало оперативную регистрацию операций в местах непосредственного выполнения более простой и доступной. Это позволяет с минимальными трудозатратами и без потери качества регистрируемых данных передать создание первичных документов сотрудникам, работающим в производственных подразделениях, на складах организации и т. д. При этом за бухгалтерской службой сохраняются контрольные функции. В условиях большого количества регистрируемых операций бухгалтерская служба должна работать на опережение в вопросах проверки занесенных данных. Для этого целесообразно:

- определить для каждой операции состав обязательных для заполнения реквизитов (показателей учетных регистров);
- обеспечить заполнение ключевых реквизитов предопределенными для операции значениями;
- связать регистрацию каждой операции с ранее принятыми управленческими решениями;
- обеспечить автоматическое выявление отклонений в регистрации хозяйственных операций.

Показатели учетных регистров

Одно событие может иметь несколько трактовок для различных учетных задач. Каждая задача предполагает свой набор учетных регистров. Данное утверждение иллюстрирует пример поступления на склад закупленных материалов. В регистре расчетов с поставщиками отражается возникновение обязательств организации перед поставщиком за поставленные материалы. В регистре учета товаров организации – появление на складе новых материальных ценностей. Каждый из задействованных в отражении указанной операции учетных регистров имеет свой набор показателей. Для первого регистра: контрагент, номер договора на поставку и т. д. Для второго регистра: материал, склад, на который он поступил, и т. д.

При расчетах с поставщиками бухгалтер должен обеспечить подтверждение задолженности в соответствии с условиями договора. Если договор предусматривает проведение независимых расчетов по отдельным этапам, то учет таких операций должен быть заранее предусмотрен в показателях регистров. В общем случае объектами расчетов могут выступать: договор с поставщиком, отдельный этап договора, отдельный документ поставки в рамках договора. При этом в стандартной

бухгалтерской отчетности (например, в оборотно-сальдовой ведомости по счету) расчеты отражаются в свернутом виде с аналитикой «контрагент – договор» и развернутым сальдо на счете 60 «Расчеты с поставщиками». Этот пример показывает, что учетные регистры могут содержать больший набор параметров отражения операции, чем это нужно для получения стандартной бухгалтерской отчетности. Данные регистров позволяют решать специфические задачи других служб предприятия. Финансовая служба может рационально выполнять платежи, а служба материально-технического обеспечения более четко контролировать оплаты поставщикам.

Применительно к задачам раздельного учета в регистрах необходимо предусмотреть сохранение значения направления деятельности. Если в рассматриваемом примере договор на поставку заключается с участником кооперации ГОЗ (открывается отдельный счет контракта), то платежи по такому контракту являются объектом наблюдения в системе финансового мониторинга. Операции, выполняемые по контракту, подлежат обособленному учету. Обособление контракта обеспечивается признанием его отдельным направлением деятельности организации. Все это оправдывает наличие в учетных регистрах, используемых для отражения операций расчетов с поставщиками, реквизита **Направление деятельности**.

Предопределенное указание ключевых реквизитов

Пример с закупкой материалов у поставщиков – участников кооперации контракта ГОЗ наглядно показывает еще одну сторону обеспечения достоверности первичных данных в учете. Контракт с поставщиком – участником кооперации контракта ГОЗ по условиям заключения ассоциируется в учете с конкретным направлением деятельности, соответствующим контракту ГОЗ. Поступление материалов на склад предваряют различные управленческие процедуры: заключение контракта с поставщиком, начало расчетов по нему и т.д. В результате каждый из параметров принимаемых к учету материальных ценностей (состав, количество, цена, назначение использования в виде направления деятельности и т.д.) определен и согласован несколькими сотрудниками организации. Эти данные посредством информационной системы доводятся как до непосредственных исполнителей, принимающих материальные ценности на склад, так и до бухгалтеров, контролирующих данную операцию. Инструментами информационной системы обеспечивается наследование в первичных доку-

ментах направления деятельности, соответствующего контракту ГОЗ. Это исключает некорректное указание данной аналитики в силу человеческого фактора, не дает дополнительных затрат на ведение учета – рисунок 2.2.

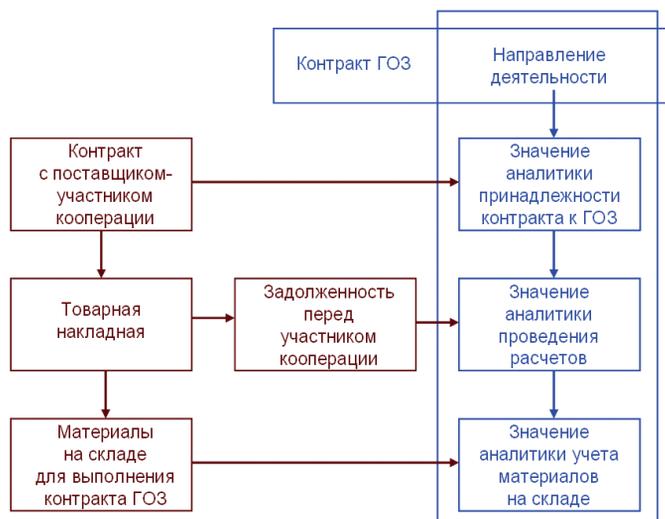


Рис. 2.2. Пример наследования первичными документами аналитики по направлениям деятельности из контракта ГОЗ

На рисунке 2.2 представлен контракт с поставщиком – участником кооперации по контракту ГОЗ. Условия заключения (открытие поставщиком отдельного счета в рамках кооперации исполняемого организацией контракта ГОЗ) определили наличие в его параметрах обязательного значения аналитики по направлениям деятельности, соответствующего контракту ГОЗ. Поставка материалов формирует задолженность организации перед поставщиком. Контроль расчетов ведется в рамках раздельного учета по контракту ГОЗ и в учете сопровождается соответствующей аналитикой по направлениям деятельности, наследуемой из контракта с поставщиком. Контракт с поставщиком – участником кооперации заключается для адресного обеспечения контракта ГОЗ материалами. Другими словами, закупаемые материалы по факту своего появления в учете организации связаны с обособленным видом деятельности, и значение соответствующей аналитики по направлениям деятельности для них просто регистрирует предназначение в использовании. Подобным образом можно установить связь между продукцией контракта ГОЗ и всеми процедурами обеспечения ресурсов.

Связь с ранее принятыми управленческими решениями

Действия большинства исполнителей predeterminedены ранее принятыми управленческими решениями или ходом производственных процессов. Фактически хозяйственные операции отражают исполнение одними сотрудниками решений, принятых другими сотрудниками. Принятые управленческие решения ограничивают вариативность развития ситуации и оставляют для выполнения только выбранный вариант действий. Информационная система выступает связующим полем между сотрудниками, доводя принятые решения до одних и сообщая об их исполнении другим, – пример на рисунке 2.3.

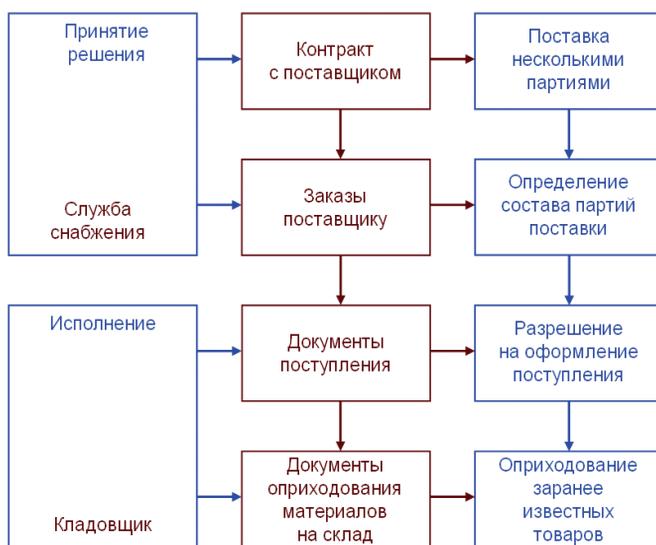


Рис. 2.3. Пример predeterminedности выполнения хозяйственных операций при поступлении закупленных материалов на склад

Рассмотрим пример на рисунке 2.3 более подробно. Служба снабжения заключила контракт с поставщиком на закупку материалов. Было определено, что поставка выполняется несколькими партиями по утвержденному графику. Принятое службой снабжения решение определяет границы и условия выполнения будущих хозяйственных операций кладовщиками в роли исполнителей:

- принять от конкретного поставщика материалы;
- в номенклатуре, указанной в конкретной партии поставки;
- в количестве, не превышающем указанный объем для каждой партии поставки.

Стоимость принятых на склад материалов определяется автоматически на основании цен на товары, указанных в договоре с поставщиком или в заказах поставщикам, и доступна кладовщикам только для ознакомления.

На первый взгляд речь идет исключительно об управленческом регламенте работы службы снабжения. В действительности наличие такого регламента существенно упрощает проведение контрольных мероприятий бухгалтером:

- обеспечивается профилактика появления неликвидов, так как уже на момент приобретения известно применение закупаемых материалов;
- исключаются операторские ошибки в выборе объектов учетных действий и в указании параметров хозяйственных операций, критичных для их отражения в бухгалтерском учете;
- в проведение контроля вовлекаются сотрудники службы снабжения, которые отслеживают ход выполнения и закрытие заказов поставщикам (договора в целом), оперативно реагируют на возникающие отклонения (дополнительная организационная поддержка контрольной функции);
- информационная система блокирует действия исполнителей, выходящие за границы ранее принятых решений (дополнительная информационная поддержка).

В результате бухгалтер может рассчитывать на высокую степень достоверности и обоснованности регистрируемых фактов хозяйственной деятельности.

Описанный подход применим при выполнении подавляющего большинства хозяйственных операций, а также может использоваться для отражения событий, которые ранее «выпадали» из области бухгалтерского учета, так как напрямую не связаны с физическим движением (перемещением) активов. Это способно сделать картину хозяйственной жизни организации более четкой и обоснованной. Рассмотрим еще несколько примеров.

Действия материально-ответственного лица могут быть регламентированы не только при оприходовании материалов на склад, но и при отпуске материальных ценностей со склада. Кладовщик отвечает за сохранность принятых материальных ценностей

и не может самостоятельно принимать решение об их передаче кому-либо. Ранее решения о передаче материалов со склада доводились кладовщику посредством бумажных документов типа требований на отпуск, лимитно-заборных карт и т.д. Информационные системы позволяют разрешительную часть, предшествующую непосредственному выполнению хозяйственной операции, реализовать без использования бумажных документов. И только сам факт отпуска материалов со склада оформить первичным документом, подписанным исполнителями – рисунок 2.4.



Рис. 2.4. Пример предопределенности выполнения хозяйственных операций при списании материальных ценностей со склада в производство

Производственная служба регистрирует потребность конкретного цеха в определенном количестве материалов. Принятое решение о получении материалов со склада оформляется заказом на передачу материалов в производство. Заказ на передачу материалов в производство, в свою очередь, определяет:

- подразделение-получателя;
- склад, с которого будет выполняться передача;
- номенклатуру и количество материалов к передаче;
- характер затрат, возникающих в результате передачи.

Заказ сформирован сотрудниками производственной службы, ответственными за функционирование производственных подразделений, и, соответственно, является распоряжением для кладовщиков на отпуск материалов. Кладовщик вправе списать со склада количество материалов, на которое он получил разрешение. Само требование о контроле действий кладовщика не претерпело изменений, изменился механизм его реализации. Аналогично предыдущему примеру, совместный управленческий регламент службы снабжения и производственной службы упрощает проведение контрольных мероприятий бухгалтером, поскольку:

- списание материалов со склада обосновано их дальнейшим использованием;
- исключаются операторские ошибки в классификации затрат, возникающих в результате выполнения операций и критичных для их отражения в бухгалтерском учете;
- осуществляется оперативный самоконтроль кладовщиком выполнения полученных распоряжений на передачу материалов и контроль со стороны подразделений, заинтересованных в получении материалов (дополнительная организационная поддержка контрольной функции);
- информационная система блокирует действия исполнителей, выходящие за границы ранее принятых решений (дополнительная информационная поддержка).

Еще одним существенным преимуществом применения информационных систем при оформлении хозяйственных операций в соответствии с описанными регламентами является одновременное создание оправдательного первичного документа и занесение данных об операции в учетные регистры.

При рассмотрении последнего примера за рамками описания осталось одно существенное допущение. Заказ на передачу материалов в производство может быть выполнен только при соблюдении двух условий:

- требуемый материал в необходимом количестве есть в наличии на складе;
- отсутствует конфликт между запросами на конкретный материал со стороны разных заказов.

Обычно при создании заказов на передачу материалов данные вопросы анализируются производственной службой. Их решение приводит к усложнению рассмотренного выше регламента.

Современные информационные системы легко справляются с задачей показать текущий остаток склада, а в ряде случаев, кроме того, для оценки обеспеченности будущих производственных процессов материалами доступен и график поступлений материалов от поставщиков. Но информации о наличии материала на складе недостаточно. В первом примере было отмечено, что предприятию в ряде случаев выгодно (удобно) покупать материалы под выпуск продукции конкретного контракта, направления деятельности. Соответственно, информация о принадлежности материала к направлению деятельности должна быть доступна наравне с данными о его количестве. И если заказ на передачу материалов в производство является очередным шагом в цепочке действий, обеспечивающих выпуск продукции данного направления деятельности, то затруднений с передачей материала в производство не будет. В противном случае от сотрудников службы материально-технического обеспечения или производственной службы требуется отдельное решение о выдаче материала для выпуска продукции, относящейся к другому контракту, направлению деятельности. Информационная система должна блокировать действия кладовщика по отпуску материалов с нарушением обособления. Опять речь идет о принятии сугубо управленческих решений. Эти решения могут неоднократно пересматриваться до того момента, когда попадут к исполнителю в виде итогового распоряжения. Представляет ли процедура принятия этих решений интерес для целей бухгалтерского учета?

Если раскрытие бухгалтерской информации в разрезе каких-либо аналитик не требуется, то любое «усложнение» учетных действий не оправдано.

При ведении же раздельного учета по контрактам ГОЗ отражение указанных выше событий в бухгалтерском учете будет предпочтительным. Это утверждение выглядит непривычно, но правила ведения бухгалтерского учета обязывают организацию предоставлять полные, достоверные и аудируемые данные о своей хозяйственной деятельности. Для решения этой задачи организация имеет право формировать необходимый набор показателей. Сквозная аналитика по направлениям деятельности как раз и обеспечивает прослеживаемость преобразований активов.

Материалы на складе могут получить обособление под направление деятельности одним из следующих способов:

- при оприходовании материалов на склад, унаследовав направление деятельности из контракта с поставщиком – участником кооперации как целевая закупка;
- в результате резервирования под направление деятельности как решение задачи обеспечения производства из имеющихся в распоряжении организации ресурсов.

Первый способ подтверждает требования к составу показателей учетных регистров, среди которых должно быть направление деятельности. Тогда данные по операции будут отражены корректно, и информация о направлении деятельности будет доступна сотрудникам предприятия для последующих действий. Второй способ регистрирует принятое управленческое решение – событие, которое следует признать самостоятельной хозяйственной операцией, поскольку в результате ее выполнения для части активов организации (материалов на складе) изменились параметры аналитического учета. В исторически сложившейся системе документов первичного учета для данной операции нет заявленной формы документа. Такую форму документа организация может разработать самостоятельно и наравне с другими первичными документами утвердить в учетной политике.

Подводя итог по материалам текущего раздела, следует отметить, что описанные подходы позволяют создать систему предупреждения ошибок оформления хозяйственных операций при ведении учетных действий, повышают оперативность контрольной функции, обеспечивают обоснованность и аудируемость фактических данных. Эти результаты являются ключевыми для бухгалтерского учета и раздельного учета по контрактам ГОЗ. Оперативная регистрация большого количества хозяйственных операций невозможна без использования комплексной информационной системы.

Обоснование стоимости используемых ресурсов

При ведении учетных действий по контрактам ГОЗ для обоснования производственных затрат и расходов контракта необходимо рассмотреть три аспекта:

- **содержательный** – необходимость данного вида производственных затрат для выпуска продукции контракта и конкретных расходов для полноценного выполнения контракта;
- **нормативный** – соответствие фактически потребленного количества в натуральных измерителях принятым технологическим нормам;
- **стоимостной** – обоснование стоимости использованных ресурсов.

Содержательная часть вытекает из описания предыдущего раздела. Состав хозяйственных операций при изготовлении продукции контракта определяется выбранными организацией способами подготовки, обеспечения и выполнения производственных процессов. Использование комплексной информационной системы позволяет рассматривать все указанные процессы во взаимосвязи и в привязке к зонам ответственности конкретных исполнителей. В документах первичного учета по хозяйственной операции фиксируются:

- Физически определяемые (измеримые) параметры:
 - дата, время и место исполнения хозяйственной операции;
 - исполнители (ответственные лица из числа сотрудников предприятия);
 - вид произошедшего события или действия;
 - задействованные объекты учета;
 - количественные параметры исполнения и т. д.
- Аналитика, раскрывающая цель выполнения операции:
 - формирование полной стоимости приобретения конкретного материала;
 - резервирование ресурсов под направление деятельности;
 - обеспечение потребностей конкретного производственного заказа и т. д.

Все перечисленные выше параметры известны исполнителям на момент оформления первичного документа, иначе выполнение операции было бы просто невозможно.

Нормативы в натуральных показателях выступают ориентиром для определения количественных параметров выполняемых операций. При этом всегда следует учитывать возможность отклонений. Природа возникновения отклонений может быть различной: несовершенство нормативной базы, износ оборудования, квалификация персонала и т.д. Анализ таких отклонений позволяет определить скрытые резервы для повышения эффективности производства. С точки зрения контрольных мероприятий сравнение плановых и фактических значений количественных параметров операций позволяет придерживаться при изготовлении продукции нормативного потребления материальных и трудовых ресурсов.



Рис. 2.5. Отражение в бухгалтерском учете документированных хозяйственных операций

Раздельный учет по контрактам ГОЗ, так же как и бухгалтерский учет, оперирует стоимостными оценками хозяйственной деятельности организации. Появление учетных данных о фактах хозяйственной жизни организации происходит в два шага – рисунок 2.5:

- оформление исполнительных (оправдательных) документов первичного учета, в которых отражается факт совершения хозяйственных операций;

- формирование суммовой оценки хозяйственной операции, посредством которой анализируется ее влияние на состояние активов организации.

Весь оборот ресурсов (активов) отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций. Аналитика по направлениям деятельности позволяет выделить обороты, связанные с выполнением отдельных контрактов, но правила стоимостной оценки фактов хозяйственной деятельности задаются и применяются в целом по организации. Они закрепляются учетной политикой организации.

В себестоимость продукции контрактов включается стоимость фактически потребленных ресурсов. Такие ресурсы полностью утратили возможность альтернативного использования и стали неделимой частью продукции. Для обоснования фактической себестоимости продукции контрактов ГОЗ важны правила определения следующих составляющих себестоимости:

- **Стоимость материальных ресурсов:**
 - учетные единицы запасов;
 - способ оценки материально-производственных запасов.
- **Сумма трудозатрат:**
 - регистрация и учет выработки сотрудников;
 - система оплаты труда.
- **Сумма накладных расходов:**
 - состав накладных расходов;
 - базы и алгоритмы распределения накладных расходов.

Стоимость материальных ресурсов

Ценности, которые могут быть использованы в виде материальных ресурсов для изготовления и продажи продукции, часто объединяют термином «запасы». Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов (далее – МПЗ) выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах, а также надлежащий контроль их наличия и движения. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей

материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

Для разных видов материальных ценностей могут применяться свои учетные единицы. Например, при выпуске продукции ГОЗ к характеристикам отдельных материальных ресурсов предъявляются особые требования. Качество таких материалов в каждой партии приобретения подтверждается отдельным сертификатом. Влияние качества указанных материалов на параметры готовой продукции контролируется через отслеживание вхождения материалов в полуфабрикаты и продукцию контракта, которые также выпускаются отдельными партиями. При необходимости отдельные экземпляры в составе партии могут дополнительно выделяться в учете посредством уникальных серийных номеров.

Контроль физически обособленного движения партий материальных ценностей (при хранении на складе, передаче в производство, обработке) обеспечивается серийным учетом. Каждая партия в учете отражается как отдельная серия, наделенная своими количественными, качественными и стоимостными характеристиками. Все единицы в рамках партии имеют одну стоимость, заданную партиеобразующим документом. Партиеобразующим документом признается первичный документ хозяйственной операции, в результате которой в учете организации появляется новое количество материальных ценностей. Такими документами являются:

- для материалов – документы поступления при закупках;
- для полуфабрикатов и продукции – документы выпуска.

Серийный учет является самой наглядной формой партионного учета материальных ресурсов: при выполнении хозяйственных операций обособлено количество, в учете всегда известна зафиксированная стоимость партии.

На практике для большинства используемых материалов серийный учет является избыточным. При этом задача подтвердить стоимость материальных ресурсов, вошедшую в себестоимость продукции контракта, сохраняется. В данном случае учет ведется по уникальным номенклатурным позициям (номенклатура, номенклатура + характеристика). Операции хранения, перемещения, передачи и потребления материальных ресурсов выполняются исходя из общего доступного количества номенклатуры. При отсутствии физического выделения партий

материальных ценностей применяется схема финансового партионного учета. Она, так же как и серийный учет, основана на регистрации первичной стоимости материальных ресурсов партиеобразующими документами. Каждый партиеобразующий документ для целей стоимостной оценки операций преобразования активов создает в учете финансовую партию. В дальнейшем по выбранному алгоритму дается стоимостная оценка хозяйственных операций с материальными ценностями. В качестве указанного алгоритма для целей раздельного учета по контрактам ГОЗ целесообразно выбрать метод ФИФО.

Название метод ФИФО получил от английского FIFO (first in – first out), то есть товар, который поступил первым, должен быть применен в первую очередь – рисунок 2.6.

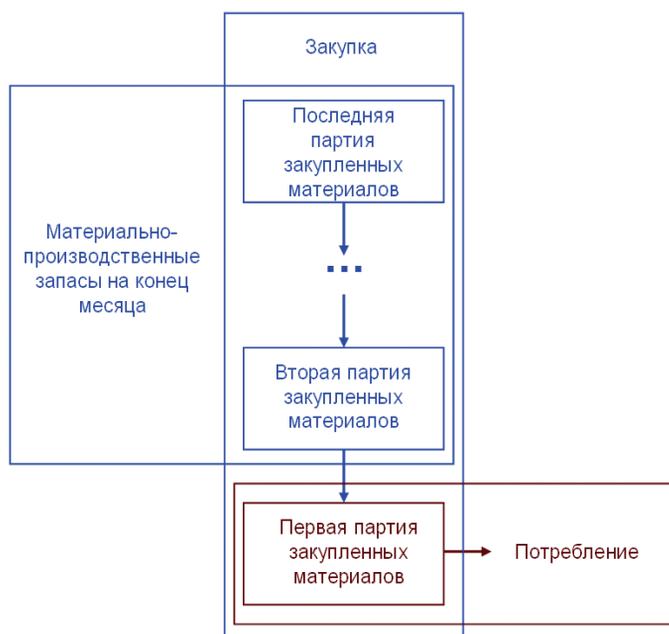


Рис. 2.6. Алгоритм расчета стоимости запасов по методу ФИФО

Согласно п. 19 ПБУ 5/01 при использовании этого способа оценка материально-производственных запасов на конец месяца производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость более ранних по времени приобретений. Чем больше доля именно «последних» цен в расчете стоимости запасов, тем реалистичнее будет баланс организации.

С точки зрения оценки текущих оборотных активов и расчета показателей платежеспособности организации метод ФИФО является лучшим вариантом оценки запасов. Применительно к исполнению ГОЗ партионный учет с использованием метода ФИФО обеспечивает:

- раскрытие стоимости потребленных материальных ресурсов до партиеобразующих документов (первичных документов с ценой приобретения материалов);
- сохранение стоимости материалов, закупленных или зарезервированных под контракт, вне зависимости от времени их фактического потребления при выпуске продукции контракта;
- снижение влияния на себестоимость продукции контрактов инфляционных повышений стоимости новых материальных ресурсов.

Рассмотрим несколько примеров партионного учета с использованием метода ФИФО.

Пример 2.1

В одном отчетном периоде для пополнения остатков склада последовательно был закуплен **Материал А** у трех разных поставщиков. Первая закупка – в количестве 20 шт. по цене 1 030 руб./шт. Вторая закупка – в количестве 30 шт. по цене 980 руб./шт. Третья закупка – в количестве 80 шт. по цене 1 000 руб./шт. Для простоты рассмотрения НДС здесь и в последующих примерах будет опущен. На складе 100 шт. были зарезервированы под выполнение контракта ГОЗ-1. Организация при списании МПЗ использует метод ФИФО. В партионном учете запасов применяется сквозная аналитика по направлениям деятельности. Необходимо определить стоимость зарезервированных под контракт ГОЗ-1 100 штук материала.

По условиям примера для **Материала А** ведение серийного учета не предполагается (не указано). Значит, **Материал А** хранится на складе общим количеством $20 + 30 + 80 = 130$ шт. При этом в учете запасов организации находятся три партии **Материала А**, сформированные документами поступления – рисунок 2.7:

- **Партия документа поступления по цене 1 030 руб./шт.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 20 шт.

- **Партия документа поступления по цене 980 руб./шт.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 30 шт.
- **Партия документа поступления по цене 1 000 руб./шт.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 80 шт.

Партии Материала А в учете	Аналитика по направлениям деятельности		
	Без направления деятельности	Контракт ГОЗ-1	Контракт ГОЗ-2
Первая партия Документ поступления по 1 030 руб./шт.	20 шт.	0 шт.	0 шт.
Вторая партия Документ поступления по 980 руб./шт.	30 шт.	0 шт.	0 шт.
Третья партия Документ поступления по 1 000 руб./шт.	80 шт.	0 шт.	0 шт.

Рис. 2.7. Партии «Материала А» в учете после поступления на склад

Выделение **Материала А** для будущего использования при выполнении контракта ГОЗ-1 можно расценивать как регистрацию использования, хотя и отложенного. В результате резервирования меняется аналитика по направлениям деятельности для нескольких партий, пока **Материал А** в количестве 100 шт. не будет обособлен в учете – рисунок 2.8:

- **Партия документа поступления по цене 1 030 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-1 – материалы в количестве 20 шт.
- **Партия документа поступления по цене 980 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-1 – материалы в количестве 30 шт.
- **Партия документа поступления по цене 1 000 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-1 – материалы в количестве 50 шт.;
 - без направления деятельности – материалы в количестве 30 шт.

Партии Материала А в учете	Аналитика по направлениям деятельности		
	Без направления деятельности	Контракт ГОЗ-1	Контракт ГОЗ-2
Первая партия Документ поступления по 1 030 руб./шт.	0 шт.	20 шт.	0 шт.
Вторая партия Документ поступления по 980 руб./шт.	0 шт.	30 шт.	0 шт.
Третья партия Документ поступления по 1 000 руб./шт.	30 шт.	50 шт.	0 шт.

Рис. 2.8. Партии «Материала А» в учете после резервирования части количества под контракт ГОЗ-1

Стоимость материалов, зарезервированных для выполнения контракта ГОЗ-1, составляет: $20 * 1030 \text{ руб.} + 30 * 980 \text{ руб.} + 50 * 1000 \text{ руб.} = 100\,000 \text{ руб.}$

В результате резервирования новых партий в учете не возникает, поскольку партия закупаемых материалов формируется только документами поступлений. Поэтому после включения стоимости зарезервированных единиц **Материала А** в себестоимость продукции контракта ГОЗ-1 сохраняется возможность расшифровать стоимость **Материала А** до конкретных документов поступления.

Пример 2.2

В одном отчетном периоде последовательно был закуплен **Материал А** у двух разных поставщиков. Первая закупка в количестве 100 шт. по цене 1000 руб./шт. выполнена для пополнения остатков склада. Вторая закупка в количестве 42 шт. по цене 950 руб./шт. выполнена у участника кооперации по контракту ГОЗ-1. Организация при списании МПЗ использует метод ФИФО. В партионном учете запасов применяется сквозная аналитика по направлениям деятельности. Необходимо определить стоимость материала в количестве 20 шт., переданного в производство для изготовления продукции контракта ГОЗ-1.

По условиям примера для **Материала А** ведение серийного учета не предполагается (не указано). Значит, **Материал А** хранится на складе общим количеством $100 + 42 = 142$ шт. Все экземпляры из указанного количества равнозначны для дальнейшей обработки. В производство передаются экземпляры, расположенные наиболее удобно для доставки. На момент передачи материалов в учете запасов организации присутствуют две партии **Материала А**, сформированные документами поступления – рисунок 2.9:

- **Партия документа поступления по цене 1000 руб./шт.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 100 шт.
- **Партия документа поступления по цене 950 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-1 – материалы в количестве 42 шт.

Аналитика по направлениям деятельности

Партии Материала А в учете	Без направления деятельности	Контракт ГОЗ-1	Контракт ГОЗ-2
Партия Документ поступления по 1 000 руб./шт.	100 шт.	0 шт.	0 шт.
Партия в рамках кооперации Документ поступления по 950 руб./шт.	0 шт.	42 шт.	0 шт.

Рис. 2.9. Партии «Материала А» в учете после поступления на склад с учетом дополнительных условий приобретения

На одну из партий наложено дополнительное условие принадлежности к направлению деятельности по контракту ГОЗ-1. Еще раз стоит обратить внимание на необходимость признания в учетной политике организации использования сквозной аналитики по направлениям деятельности (контрактам) для всех видов активов (см. предыдущие разделы). Обособление материалов на складе по направлениям деятельности позволяет определить стоимость передаваемых материалов по второй партии: $20 * 950 \text{ руб.} = 19000 \text{ руб.}$

Пример 2.3 (в продолжение примера 2.1)

В одном отчетном периоде для пополнения остатков склада последовательно был закуплен **Материал А** у трех разных поставщиков. Первая закупка – в количестве 20 шт. по цене 1030 руб./шт. Вторая закупка – в количестве 30 шт. по цене 980 руб./шт. Третья закупка – в количестве 80 шт. по цене 1000 руб./шт. На складе 100 шт. были зарезервированы под выполнение контракта ГОЗ-1. В дальнейшем из 100 шт. **Материала А**, зарезервированных под контракт ГОЗ-1, 10 шт. перерезервируются под контракт ГОЗ-2. Необходимо определить стоимость материалов, зарезервированных под контракты ГОЗ-1 и ГОЗ-2.

Изменение резерва отражает желание использовать **Материал А** для выполнения контракта ГОЗ-2 быстрее, чем это возможно для контракта ГОЗ-1. Подобное изменение приоритета в потреблении **Материала А** согласно методу ФИФО сопровождается определением стоимости первых потребляемых единиц по первой партии поступления – рисунок 2.10:

- **Партия документа поступления по цене 1030 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-2 – материалы в количестве 10 шт.;
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ-1 – материалы в количестве 10 шт.
- **Партия документа поступления по цене 980 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ – материалы в количестве 30 шт.
- **Партия документа поступления по цене 1000 руб./шт.:**
 - с направлением деятельности по контракту ГОЗ – материалы в количестве 50 шт.;
 - без направления деятельности – материалы в количестве 30 шт.

Партии Материала А в учете	Аналитика по направлениям деятельности		
	Без направления деятельности	Контракт ГОЗ-1	Контракт ГОЗ-2
Первая партия Документ поступления по 1 030 руб./шт.	0 шт.	10 шт.	10 шт.
Вторая партия Документ поступления по 980 руб./шт.	0 шт.	30 шт.	0 шт.
Третья партия Документ поступления по 1 000 руб./шт.	30 шт.	50 шт.	0 шт.

Рис. 2.10. Партии «Материала А» в учете после перерезервирования части количества с контракта ГОЗ-1 под контракт ГОЗ-2

Стоимость материалов, зарезервированных для выполнения контракта ГОЗ-2, составляет: $10 * 1\,030 \text{ руб.} = 10\,300 \text{ руб.}$

Стоимость материалов, зарезервированных для выполнения контракта ГОЗ-1, составляет: $10 * 1\,030 \text{ руб.} + 30 * 980 \text{ руб.} + 50 * 1\,000 \text{ руб.} = 89\,700 \text{ руб.}$

В обоих контрактах ГОЗ себестоимость продукции расшифровывается по стоимости **Материала А** до конкретных документов поступления.

Пример 2.4

В одном отчетном периоде для пополнения остатков склада был закуплен **Материал А** и оформлены расходы по его доставке (ТЗР). Материал приобретен в количестве 100 шт. по цене 1 000 руб./шт. Сумма ТЗР составила 5 000 руб. В учете формируется полная стоимость приобретения материалов. Организация при списании МПЗ использует метод ФИФО. В партионном учете запасов применяется сквозная аналитика по направлениям деятельности. Необходимо определить стоимость материала.

В учете запасов организации находятся одна партия **Материала А**, сформированная документом поступления:

- **Партия документа поступления по цене 1 000 руб./шт.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 100 шт.

Стоимость **Материала А** после оформления поступления на склад составляет: $100 * 1\,000 \text{ руб.} = 100\,000 \text{ руб.}$

По условиям примера расходы на доставку непосредственно относятся на документ поступления, т. е. увеличивают стоимость **Материала А**, при этом партия как объект партионного учета не изменяется:

- **Партия документа поступления по цене 1 000 руб./шт. + 5 000 руб.:**
 - без направления деятельности – материалы в количестве 100 шт.

Стоимость **Материала А** после оформления ТЗР составляет: $(100 * 1\,000 \text{ руб.}) + 5\,000 \text{ руб.} = 105\,000 \text{ руб.}$

При анализе себестоимости продукции, в изготовлении которой используется **Материал А** из указанной партии, есть возможность оценить:

- полную стоимость материального ресурса для контракта (без учета способа приобретения);
- цену приобретения материалов;
- сумму расходов, сопровождавших приобретение материалов.

Рассмотренные правила партионного учета в определении стоимости материальных ресурсов сохраняются для полуфабрикатов (соответствующие примеры приведены в разделе «Показатель "2.2.3. Полуфабрикаты на складах"» на стр. 114), продукции и товаров. Метод ФИФО обеспечивает однозначность и аудируемость оценки стоимости материальных ресурсов, использованных для выпуска продукции ГОЗ.

Отдельного внимания заслуживают материальные ресурсы, для обозначения которых используется термин «изделия собственного изготовления». Весьма часто при ценообразовании для контракта

в расчете плановой производственной себестоимости продукции отталкиваются от полной, конструкторской структуры изделий, содержащей расшифровку до исходных сырья, материалов, закупаемых деталей и комплектующих. Калькулирование плановой производственной себестоимости продукции контракта производится по стоимости этих ресурсов и стоимости трудозатрат на выполнение технологических операций по их обработке. С одной стороны, такой подход выглядит логичным. С другой стороны, в большинстве случаев не соответствует практике реального производства. Ориентируясь на перспективные контракты, предприятия создают значительные заделы под их выполнение. Детали и узлы с длительным циклом производства на момент подписания контракта уже находятся на складах организации или проходят завершающие стадии обработки и сборки. Стоимостная оценка таких материальных ресурсов определяется производственной себестоимостью. Она известна по факту выпуска. Производственная себестоимость включает стоимость использованных материалов, зарплату исполнителей и накладные расходы. Обоснованность себестоимости таких полуфабрикатов-заделов можно проанализировать на дату заключения контракта и принять как неделимую стоимость материальных ресурсов для будущих производственных процессов контракта. Именно эту стоимость заделов в виде полуфабрикатов логично использовать при ценообразовании, исключив суммы ее отдельных затратных составляющих из соответствующих статей калькуляции в плановой себестоимости продукции. В этом случае статьи калькуляции будут отражать только затраты, которые еще предстоит понести организации в ходе оставшихся технологических процессов для превращения заделов и еще не задействованных материалов в продукцию контракта.

Стоимость изделий собственного изготовления учитывается в цене продукции отдельно от них (по отдельной статье калькуляции). Такой подход базируется на единстве принципов учета производственных затрат и формирования себестоимости полуфабрикатов и продукции, выпускаемых в интересах государственных и коммерческих заказчиков. В любой момент времени себестоимость изготовленного изделия должна раскрываться до исходных затрат. Если при его выпуске использовались ранее изготовленные комплектующие, то их себестоимость также раскрывается до исходных затрат. И так, пошагово, до исходного сырья. При наличии на момент ценообразования по контракту

в учете организации изделий собственного изготовления со сложившейся производственной себестоимостью возможны два управленческих решения. Первое – использовать данные изделия для выпуска продукции контракта и тем самым обеспечить исполнение контракта в сжатые сроки. Тогда принимается сложившаяся стоимость таких материальных ресурсов. Второе – обеспечить их обособленный выпуск. При этом себестоимость выпуска продукции контракта будет содержать стоимость всех задействованных в производстве исходных ресурсов. Производство с «нуля» будет более длительным и, возможно, более дорогим, так как постоянная инфляция увеличивает стоимость всех необходимых ресурсов при каждом последующем выполнении производственных процессов.

Использование заделов не противоречит логике раздельного учета. Любые ресурсы обособляются под контракт в момент их первого вовлечения в хозяйственную деятельность исполнения официально оформленного контракта. В этот момент фиксируется их стоимостная оценка. Применение партионного учета в этих целях рассмотрено в данном разделе ранее. Организация обеспечивает обоснованную стоимость всех привлекаемых ресурсов вне зависимости от условий ее формирования и источников финансирования.

До сих пор речь шла о комплектующих, изготовленных до официального подписания контракта ГОЗ, – применялся термин «заделы». В чем-то схожая ситуация наблюдается и в процессе исполнения официально действующего контракта. Если в продукции контракта присутствуют стандартные детали, узлы, нормали, то их обособленное изготовление под потребности отдельного контракта вряд ли можно признать целесообразным. Чем меньше запускаемая в производство партия, тем большую стоимость будет иметь каждое изделие из этой партии. Часто размер партий запуска определяется особенностями технологических процессов, параметрами оборудования и специальной оснастки. При планировании производственных процессов требования раздельного учета не должны вступать в противоречие с обоснованной практикой организации производства. Например, в производственной программе по срокам обеспечения фиксируется количественная потребность контрактов в комплектующих. На основании потребностей нескольких параллельно исполняемых контрактов ГОЗ и договоров с коммерческими заказчиками формируются оптимальные партии их запуска в производство. Ведется контроль

того, в обеспечение каких контрактов будут задействованы экземпляры изделий из конкретной партии. В рамках одной партии все выпущенные изделия имеют одинаковую себестоимость. Себестоимость партии раскрывается до исходных затрат, что позволяет проверить состав и стоимость использованных ресурсов. При этом себестоимость изделий из разных партий может отличаться. Таким образом, выпуск комплектующих оформляется за рамками контракта, а в контракт они попадают по себестоимости изготовления конкретной партии на очередной стадии сборки продукции.

Стоимость трудовых ресурсов

Заработная плата основных исполнителей является одним из наиболее сложных в обосновании видом производственных затрат.

Необходимость того или иного вида обработки материалов в процессе выпуска продукции контракта определяется технологической документацией на ее изготовление. Документация также содержит квалификационные требования к исполнителям и нормативы по трудозатратам. В свою очередь, необходимая квалификация исполнителей определяет расценки на труд. Для обоснования стоимости трудовых ресурсов в виде заработной платы, включенной в себестоимость продукции контракта ГОЗ, необходимо:

- подтвердить объем выполненных видов работ (возможно, с детализацией до технологических операций);
- раскрыть сумму начисленной по этим работам заработной платы.

Начисления на заработную плату, которые также включаются в себестоимость продукции, рассматривать отдельно излишне, поскольку их отнесение на контракт полностью определяется порядком отнесения заработной платы основных исполнителей.

Для решения первой из указанных выше задач необходимо вести учет выработки сотрудников, задействованных в изготовлении продукции контракта и ее комплектующих.

Участие конкретных сотрудников в выполнении контракта фиксируется исполненными нарядами (по видам работ и/или

по отдельным технологическим операциям). Наряды регистрируют параметры фактического выполнения, и они могут отличаться от нормативных значений. Это позволяет в дальнейшем провести план-фактный анализ технологических нормативов и в случае необходимости внести в них изменения, совершенствуя нормативную базу. Или приложить усилия для соблюдения нормативов.

Также в процессе производства может быть расширен состав выполняемых технологических операций и работ. Причины могут быть самые разнообразные: дополнительная обработка из-за отклонений в характеристиках используемых материалов, ликвидация исправимого брака и т. д. Каждый из дополнительных видов работ требует оправдательной оценки для включения его стоимости в себестоимость продукции. Организация должна обеспечить регистрацию фактической выработки сотрудников вне зависимости от используемой системы оплаты труда. Только через анализ содержания и количественных показателей выполненных работ можно оценить правомерность отнесения заработной платы основных исполнителей на контракт ГОЗ.

В большинстве случаев исполнителями работ и технологических операций в процессе изготовления продукции контрактов ГОЗ являются конкретные сотрудники организации. Их участие подтверждается нарядами. Регистрация выполнения работ и начисление заработной платы происходят персонально по каждому сотруднику. Это позволяет сопоставить размер начисленной заработной платы конкретного исполнителя с объемом выполненных им работ в отчетном периоде. В отчетном периоде сотрудник может быть задействован в выполнении нескольких контрактов ГОЗ и изготовлении гражданской продукции. Доля его участия в производстве отдельного изделия или выполнении определенной работы, относящейся к конкретному контракту, легко выделяется из совокупности нарядов, суммарно принятых за 100 %. Соответствующая этой доле часть суммы начисленной сотруднику заработной платы правомерно включается в себестоимость этого изделия или работы. Описанный порядок распределения прямой заработной платы обеспечивает однозначность и аудируемость оценки стоимости трудовых ресурсов, использованных для выпуска продукции ГОЗ. К сожалению, он не гарантирует автоматического соблюдения плановой суммы трудовых затрат, но является лучшим вариантом для отражения фактических трудовых затрат контракта.

Сумма прочих «прямых» производственных затрат

Применяемая на предприятии система нормирования может охватывать не только материальные и трудовые ресурсы, непосредственно потребляемые в процессе выпуска продукции. По экономическому содержанию в роли объектов нормирования при выпуске конкретных видов продукции могут выступать:

- расход энергоресурсов, включая топливо;
- потребление расходных и вспомогательных материалов;
- затраты на подготовку производства;
- использование специального оборудования и спец-оснастки;
- специальные затраты.

Указанные виды производственных затрат для выпуска продукции конкретного контракта могут носить как разовый, так и регулярный характер. Необходимость таких производственных затрат определяется технологической документацией, требованиями испытаний и т.д. Возможность нормирования определяется не только рассчитанной потребностью в определенном виде ресурса, но и наличием в распоряжении предприятия средств инструментального контроля их потребления. Например, наличие соответствующих датчиков и измерительных приборов позволяет зафиксировать количественное потребление электроэнергии на обрабатывающем центре в процессе изготовления деталей контракта, а также фактическое время ее использования. В результате в состав прямых производственных затрат контракта войдет стоимость использованной электроэнергии и доля амортизации данного вида оборудования, приходящаяся на выпущенные детали контракта. Помимо обоснованного формирования себестоимости выпускаемой продукции контракта указанные данные могут быть использованы в оценке эффективности использования оборудования и энергоресурсов в целом по организации.

Как прямые затраты в состав производственной себестоимости продукции (работ) контракта при соответствующем обосновании могут быть включены:

- различные виды подрядных работ, выполненных сторонними исполнителями;
- командировочные расходы, посредством которых было обеспечено выполнение производственных процессов и создание условий для выпуска продукции и т.д.

Отдельно стоит остановиться на таре и упаковке. На предприятиях используются различные подходы к отражению указанных затрат. В большинстве случаев можно признать обоснованным включение в состав производственной себестоимости изделий затрат на упаковку, если без них продукция не может быть отгружена и передана заказчику, необходимость упаковки отражена в основной технологической документации. Наряду с этим упаковочные материалы используются при фиксации груза (продукции в стандартной таре и упаковке) при погрузочно-разгрузочных работах, перевозке. При этом может разрабатываться и применяться дополнительная технологическая документация на размещение и крепеж. Такие затраты на упаковку в процессе доставки продукции заказчику лучше признавать расходами на реализацию и отражать в составе прямых коммерческих расходов контракта. Описанный подход позволяет разделить затраты производственного и непроизводственного назначения, что, в свою очередь, дает возможность выбрать для них индивидуальные пути оптимизации.

Сумма накладных расходов, отнесенная на контракт

Накладными расходами признаются затраты, не относящиеся напрямую к основному производству и характеризующие управленческие процессы на предприятии. По месту и характеру возникновения традиционно выделяют общехозяйственные и общепроизводственные затраты. Общехозяйственные затраты отражают стоимость обеспечения функционирования организации в целом, выполнения управленческих процессов – рисунок 2.11.

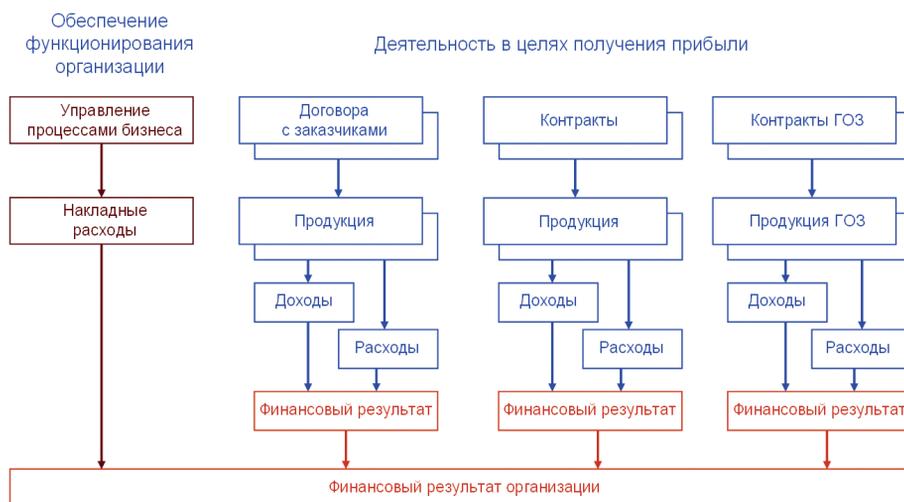


Рис. 2.11. Представление хозяйственной деятельности организации в достижении финансового результата

В рамках экономического анализа общехозяйственные затраты классифицируют как условно-постоянные расходы организации. Как правило, их размер не имеет корреляции с сезонностью производства и продаж, не привязан к объему производства отдельных отчетных периодов, но может зависеть от календарного месяца. Их покрытие обеспечивается всеми доходными направлениями деятельности организации. Как постоянные расходы общехозяйственные затраты относятся к внепроизводственным расходам. Такое определение подчеркивает метод «директ-костинг», при использовании которого предварительно зарегистрированные (признанные) общехозяйственные затраты относятся на финансовый результат организации. Отделение общехозяйственных затрат от производственной себестоимости выпускаемых изделий позволяет рассматривать их как самостоятельный объект оптимизации расходов организации с выделением отдельных зон ответственности.

В настоящее время сохраняется еще один вариант отнесения результатов распределения общехозяйственных затрат с их включением в производственную себестоимость изделий. В результате при длительных циклах производства в составе незавершенного производства находятся значительные суммы накладных расходов, не связанные с собственно процессом производства, повлиять на которые сотрудники производственных служб возможности не имеют. Применение данного варианта распределения обще-

хозяйственных затрат во многом объясняется стремлением выполнить «справедливое» распределение в увязке с фактической деятельностью организации в рамках каждого из месячных отчетных периодов. Базой распределения накладных расходов выступает один из показателей прямых производственных затрат, часто – начисленная заработная плата основных исполнителей за изготовление изделий конкретных контрактов или договоров. Предположим, у предприятия в отчетном периоде есть десять действующих контрактов. По двум из них вся продукция была выпущена и отгружена заказчикам в прошлом отчетном периоде, ожидается поступление оплаты. Получается, что в рассматриваемом отчетном периоде работа управленческого аппарата организации обеспечивает исполнение оставшихся восьми контрактов. В связи с этим логично распределение суммы общехозяйственных затрат на восемь контрактов. Доля общехозяйственных затрат, относимая на каждый контракт и включаемая в производственную себестоимость конкретных изделий контрактов, определяется базой распределения, закрепленной в учетной политике организации.

Распределение общехозяйственных затрат между контрактами по базе распределения, сформированной по показателям прямых производственных затрат отчетного периода, возможно и при использовании метода «директ-костинг». Современные информационные системы снимают все ограничения в выборе базы распределения накладных расходов. Традиционно считается, что метод «директ-костинг» ограничен вариантами базы распределения по выручке или себестоимости реализованной продукции отчетного периода. Такие варианты базы распределения однозначно неприемлемы для продукции ГОЗ, цикл производства которой превышает хотя бы два месяца, а реализация не является регулярной и сопоставимой по размеру в разных отчетных периодах.

Распределение общехозяйственных затрат на контракты может выполняться по любой выбранной базе распределения показателей прямых производственных затрат (как измерителя действий организации по выпуску продукции отдельно рассматриваемого контракта или договора в отчетном периоде) с отнесением на финансовый результат в разрезе контрактов (и коммерческих договоров). Общехозяйственные затраты отчетного периода распределяются между всеми направлениями деятельности организации пропорционально их фактическому исполнению. Таким

образом, раздельный учет с использованием сквозной аналитики объединяет лучшие стороны обоих «традиционных» вариантов отнесения результатов распределения общехозяйственных затрат. Отнесенную на контракт ГОЗ сумму общехозяйственных затрат можно считать стоимостью всех видов ресурсов, задействованных организацией в управлении выполнением данного контракта. Чем более обширной (согласно базе распределения) в отчетном периоде была хозяйственная деятельность по контракту, чем больших усилий потребовало ее сопровождение, тем большая доля от суммы общехозяйственных затрат будет отнесена на контракт в отчетном периоде. Чем больше будет общий объем производства в отчетном периоде, тем меньшая доля общехозяйственных затрат будет отнесена на конкретный контракт ГОЗ.

Несколько иначе характеризуются в экономическом анализе общепроизводственные затраты. Общепроизводственные затраты отражают стоимость обеспечения функционирования производственных подразделений и включаются в производственную себестоимость продукции. Номенклатуру общепроизводственных затрат составляют:

- амортизация зданий, сооружений, производственного оборудования, транспортных средств (имущества);
- ремонт зданий, сооружений, производственного оборудования, транспортных средств;
- содержание и эксплуатация имущества общепроизводственного назначения;
- содержание аппарата управления цеха;
- охрана труда и т. д.

Включение общепроизводственных затрат в производственную себестоимость изделий подчеркивает необходимость и равноправие всех видов ресурсов (включая организационный ресурс на уровне подразделения) для обеспечения выпуска продукции. Местом возникновения (признания) общепроизводственных затрат являются подразделения основного и вспомогательного производств. По природе возникновения общепроизводственные затраты можно разделить:

- на **условно-переменные затраты** – зависят от объема производства в подразделении в отчетном периоде, например, при интенсивном использовании оборудования

уменьшаются временные промежутки между обязательным техническим обслуживанием, что приводит к увеличению суммы на его проведение в составе общепроизводственных затрат в отчетном периоде;

- **условно-постоянные затраты** – не зависят от объема производства в подразделении в отчетном периоде, например, арендные платежи или содержание аппарата управления цеха не могут быть оперативно изменены под снизившийся объем производства в отдельном отчетном периоде.

Указанное разделение общепроизводственных затрат позволяет выделить две зоны анализа и оптимизации данного вида затрат.

В изготовлении конкретных видов продукции задействован конечный состав производственных подразделений. При этом подразделения очень сильно различаются по составу и размеру затрат на содержание. Все затраты на содержание подразделений покрываются через включение в производственную себестоимость продукции. Обоснованным стоит признать включение в себестоимость изделий:

- общепроизводственных затрат подразделений основного и/или вспомогательного производства, которые непосредственно были задействованы в изготовлении изделий;
- затрат подразделений вспомогательного производства, которые обеспечили сопровождение процесса изготовления изделий.

Такой подход действует для всех выпусков (ГОЗ и коммерческие заказы) и создает условия для проведения анализа эффективности работы каждого подразделения и его вклада в себестоимость выпускаемой продукции. Является побуждающим мотивом для целенаправленного повышения нагрузки на слабо использующиеся производственные мощности, в том числе и в целях развития выпуска продукции гражданского назначения. Чем больше будет объем производства, тем меньшая доля условно-постоянных общепроизводственных затрат будет включаться в производственную себестоимость конкретного изделия при выпуске продукции ГОЗ. Отнесенную на контракт ГОЗ сумму общепроизводственных затрат можно считать стоимостью ресурсов, предоставленных организацией для обеспечения выполнения производственных процессов контракта.

Стоит отметить одну важную особенность общехозяйственных и общепроизводственных затрат. В большинстве случаев их структура и размер зависят от месяца в течение календарного года. В зимний период большую часть составляют расходы на отопление и меньшую часть – на ремонт. В летний период отопления нет, а затраты на текущий ремонт могут быть значительными. Соответственно, производственная себестоимость продукции и финансовый результат контрактов будут зависеть от времени производства в течение года. Если между отчетными периодами меняется в основном структура признаваемых общехозяйственных или общепроизводственных затрат, а сумма примерно сохраняется, то влиянием временного периода исполнения контрактов можно пренебречь. Если сумма общехозяйственных и/или общепроизводственных затрат сильно отличается от месяца к месяцу, то есть два пути:

- учесть неравномерность признания накладных расходов на этапе ценообразования, отталкиваясь от предполагаемого периода исполнения конкретного контракта – следует признать, что для этого нет достаточной нормативной базы и соответствующей культуры ценообразования (готовности предприятий к такому детальному планированию);
- нивелировать неравномерность признания накладных расходов в разных отчетных периодах использованием оценочных резервов – использование осложнено слабой правоприменительной практикой.

Глава 3

Структура отчета исполнения контрактов ГОЗ

Баланс показателей

Выполнение контрактов ГОЗ подчиняется общим принципам организации производства в целях получения прибыли. Рассматриваемая отчетность обеспечивает мониторинг хозяйственной деятельности по выпуску продукции ГОЗ в разрезе нескольких параметров контрактов, представленных соответствующими показателями. Совокупность данных по показателям на отчетную дату отражает стадию выполнения каждого контракта ГОЗ. По своему экономическому содержанию показатели объединены в несколько групп. Укрупненная структура показателей отчетности представлена на рисунке 3.1.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса
1.	Финансирование контракта
2	Распределение ресурсов контракта
2.1.	Денежные средства
2.2.	Запасы
2.3.	Производство
2.4.	Готовый товар на складе
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг
3.1.	Себестоимость реализованной продукции
3.2.	Административно - управленческие расходы
3.3.	Коммерческие расходы
3.4.	Проценты по кредитам банка
3.5.	НДС с выручки от продаж
3.6.	Прибыль контракта
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта

Рис. 3.1. Укрупненная структура показателей отчетности

Рассмотрим структуру показателей отчетности более подробно и для этого вновь обратимся к понятию ресурсов предприятия. Производственное предприятие можно рассматривать как систему, инициирующую потоки ресурсов и преобразующую их в продукцию или услуги, предложение и реализация которых обеспечивает генерирование прибыли. Под ресурсами предприятия понимаются природные, людские и произведенные человеком ресурсы, которые используются для производства товаров и услуг – рисунок 3.2.



Рис. 3.2. Структура ресурсов предприятия

Ресурсы предприятия подразделяются на финансовые и нефинансовые. Финансовые ресурсы представляет собой совокупность собственных денежных средств организации, формируемых как за счет доходов, накоплений и капитала, так и поступлений извне, в т.ч. банковских кредитов, предназначенных для выполнения финансовых обязательств предприятия, финансирования текущих расходов и затрат, связанных с поддержанием и развитием производства.

Готовность предприятия произвести конкретную продукцию в заданные сроки определяется наличием или возможностью оперативного формирования производственных ресурсов. Для выполнения ГОЗ важен не только факт наличия у предприятия

требуемых ресурсов, но и решение направить их на выполнение именно контрактов ГОЗ. Производственные ресурсы объединяют факторы, непосредственно участвующие в производственном процессе:

- средства труда (основные средства) – оборудование, производственные здания, транспортные средства и т. п.;
- предметы труда (оборотные средства) – объекты целенаправленной деятельности человека: вещества природы в первоначальном или частично обработанном виде (сырье, материалы, заготовки, детали, полуфабрикаты);
- кадры (трудовые ресурсы).

Состав и количество требуемых для выпуска продукции ГОЗ производственных ресурсов определяются не только структурой изделия, но и уровнем технологий, применяемых на предприятии в производстве и в управлении. Производственная себестоимость продукции ГОЗ формируется из стоимости всех видов ресурсов, использованных для ее выпуска. Использование ресурсов должно быть оправданным. Посредством процесса обращения, для обеспечения непрерывности производственного процесса, стоимость всех ресурсов, потребленных в процессе производства, подлежит возмещению из выручки предприятия от реализации продукции ГОЗ.

Таким образом, потребление производственных ресурсов в технологических процессах определяется только их фактическим наличием и не зависит от того, каким образом они были приобретены организацией. Есть доступные производственные ресурсы – можно начинать производство. Нет производственных ресурсов – их требуется обеспечить, в том числе приобрести за счет использования финансовых ресурсов.

В идеальном варианте финансирования выпуска продукции ГОЗ со стороны государственного заказчика организация-исполнитель могла бы приобретать все необходимые производственные ресурсы за счет полученного аванса. Сумма задействованных на отчетную дату для выполнения контракта ГОЗ целевых источников финансирования отражается по группе **1. Финансирование контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

В отчетности исполнения контрактов ГОЗ на отчетную дату стоимость всех ресурсов, задействованных для выполнения

контракта (включая зарезервированные под контракт для использования в будущем), а также объем выполненных по контракту обязательств перед заказчиком (как отражение стоимости не просто задействованных, а уже использованных ресурсов) совокупно показывается по группе **2. Распределение ресурсов контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** Стоимость ресурсов контракта определяется первичными документами регистрации ресурсов в учете организации, она отражается независимо от источников их формирования. Состав показателей группы **2. Распределение ресурсов контракта** позволяет укрупненно проанализировать саму возможность выполнения производственных процессов для выпуска продукции ГОЗ. Проводя аналогию с бухгалтерским балансом, рассматриваемая стоимость ресурсов контракта ГОЗ по своему содержанию соответствует величине активов организации, выделенных в учете для выполнения контракта.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Сальдо операций, руб. коп.	
		3	
1.	Финансирование контракта	●	Источники финансирования (пассивы)
2.	Распределение ресурсов контракта	●	Ресурсы контракта (активы)
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	●	Контрольное правило

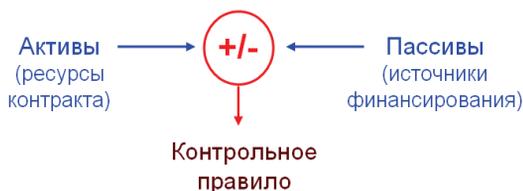


Рис. 3.3. Структура отчета исполнения контрактов ГОЗ в соответствии с балансовым методом

В общем случае балансовый метод предусматривает сопоставление стоимости имеющихся в распоряжении организации ресурсов (активов) с источниками их формирования (пассивами). Данное правило всегда справедливо по организации в целом, но для выделенной под контракт части активов возникает особая ситуация. Источники формирования собственных ресурсов организации, задействованных для выполнения контрактов ГОЗ, находятся за рамками контракта. В отчетности сопоставление стоимости ресурсов контракта и суммы привлеченных, целевых

для контракта, источников финансирования отражает показатель **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** Этот показатель содержит значение контрольного правила. Таким образом, опираясь на балансовый метод, структуру отчета исполнения контрактов ГОЗ можно представить следующим образом – рисунок 3.3.

Контрольное правило интерпретируется следующим образом:

- значение контрольного правила равно нулю – на отчетную дату стоимость ресурсов контракта соответствует сумме привлеченных, целевых для контракта, источников финансирования;
- положительное значение контрольного правила – в дополнение к средствам, полученным в рамках финансирования контракта ГОЗ, организация привлекла для выполнения контракта ресурсы, сформированные за счет источников, находящихся за рамками рассматриваемого контракта ГОЗ (собственные средства организации или средства других контрактов ГОЗ государственного заказчика);
- отрицательное значение контрольного правила – на отчетную дату контракт выступает донором для покрытия текущих обязательств организации, его средства используются на расходы или для формирования ресурсов, не связанных с исполнением рассматриваемого контракта ГОЗ.

Пример 3.1

На отчетную дату организация начала исполнение контракта ГОЗ до получения аванса от заказчика. Со свободного остатка склада в производство для выпуска продукции контракта были переданы материалы общей стоимостью 20 000 000 руб.

В результате операции для выполнения контракта ГОЗ выделены производственные ресурсы в виде материалов. Источник финансирования приобретения данных ресурсов находится за рамками контракта ГОЗ. В отчетности исполнения контрактов ГОЗ данная ситуация отражается следующим образом – рисунок 3.4.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Сальдо операций, руб. коп.
		3
1.	Финансирование контракта	
2.	Распределение ресурсов контракта	20 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	20 000 000

20 000 000 руб. (ресурсы контракта) → (+) ← 0 руб. (источники финансирования)

↓

20 000 000 руб. (контрольное правило)

Рис. 3.4. В отсутствие авансирования от заказчика для исполнения контракта ГОЗ привлечены собственные ресурсы организации

Контрольное правило имеет положительное значение: для выполнения контракта направлены ресурсы, сформированные за счет источников, находящихся за рамками рассматриваемого контракта.

Пример 3.2

На отчетную дату организация получила от заказчика на отдельный счет контракта ГОЗ аванс в сумме 420 000 000 руб.

Сумма аванса, полученного от заказчика, определила размер источников финансирования контракта ГОЗ в 420 000 000 руб. Появившиеся на отдельном счете денежные средства в сумме 420 000 000 руб. являются финансовым ресурсом для приобретения производственных ресурсов, необходимых для выпуска продукции контракта. В отчетности исполнения контрактов ГОЗ данная ситуация отражается следующим образом – рисунок 3.5.

Контрольное правило равно нулю: стоимость ресурсов контракта соответствует сумме источников финансирования.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Сальдо операций, руб. коп.
		3
1.	Финансирование контракта	420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	



Рис. 3.5. Все ресурсы контракта ГОЗ сформированы за счет источников финансирования контракта

Пример 3.3

На отчетную дату организация получила от заказчика на отдельный счет контракта ГОЗ аванс в сумме 420 000 000 руб. С отдельного счета были уплачены налоги на сумму 40 000 000 руб.

Уплата налогов с отдельного счета контракта является разрешенной операцией списания денежных средств. При этом указанная операция не имеет прямого отношения к формированию производственных ресурсов, необходимых для выпуска продукции контракта ГОЗ, и, по сути, регистрирует направление финансовых ресурсов контракта на расчеты по текущим обязательствам организации. В рамках контракта ГОЗ остались доступны для использования финансовые ресурсы в размере 380 000 000 руб. В отчетности исполнения контрактов ГОЗ данная ситуация будет отражена следующим образом – рисунок 3.6.

Контрольное правило имеет отрицательное значение: часть финансовых ресурсов контракта использована для покрытия текущих обязательств организации, напрямую не связанных с исполнением рассматриваемого контракта ГОЗ.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Сальдо операций, руб. коп.
		3
1.	Финансирование контракта	420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	380 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	- 40 000 000



Рис. 3.6. Часть финансовых ресурсов контракта направлена на расчеты по текущим обязательствам организации

Группа «1. Финансирование контракта»

Государственный заказ является одной из форм государственного финансирования деятельности организаций, выполняющих работы и поставку товаров в целях удовлетворения государственных нужд и потребностей. При этом государство не финансирует затраты, а обеспечивает предприятию доход от продажи товаров, оформляя договорные отношения «покупатель – продавец». Интересы государства при выполнении государственного оборонного заказа представляют различные уполномоченные министерства и ведомства, выступающие в роли государственного заказчика. Крупнейшим государственным заказчиком является Министерство обороны Российской Федерации (МО РФ). Финансирование государственных контрактов МО РФ выполняется на условиях банковского сопровождения (Федеральный закон 275-ФЗ). Для головных исполнителей заказчиком при выполнении ГОЗ выступает непосредственно государственный заказчик. Для исполнителей в рамках кооперации ГОЗ заказчиком является организация, находящаяся на вышестоящем уровне кооперации. Финансирование головного исполнителя обеспечивает государственный заказчик, финансирование деятельности участников кооперации выполняется уже без его непосредственного участия.

Финансирование ГОЗ ведется путем выдачи авансов и проведения окончательных расчетов с исполнителями после выполнения ими

взятых на себя обязательств по контрактам. Все расчеты организации с заказчиком отражаются по показателю **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика**, который входит в группу **1. Финансирование контракта**. Денежные средства, полученные от заказчика, являются основным источником финансирования при выполнении контрактов ГОЗ. При этом объем авансирования в размере ниже 80 процентов от полной суммы контракта ГОЗ по умолчанию подразумевает необходимость дополнительного привлечения финансовых средств для приобретения производственных ресурсов или непосредственного выделения производственных ресурсов, доступность которых обеспечена за счет иных источников, находящихся в распоряжении организации.

В группе **1. Финансирование контракта** наравне с основным источником финансирования контракта ГОЗ отражаются и временно привлеченные извне средства – рисунок 3.7.



Рис. 3.7. Схема источников финансирования контракта ГОЗ

Каждый вид средств, временно привлеченных для финансирования контракта ГОЗ, отражается в отчете отдельным показателем:

- **1.2. Кредиты банка;**
- **1.3. Задолженность по процентам по кредитам;**
- **1.4. Задолженность перед поставщиками.**

Особое внимание следует обратить на использование в наименовании показателя **1.4. Задолженность перед поставщиками** термина «поставщики». Он обозначает только поставщиков, которые согласно положениям Федерального закона 275-ФЗ признаются участниками кооперации данного контракта ГОЗ. Система банковского сопровождения подразумевает разделение расчетов с участниками кооперации и прочими поставщиками товаров и услуг посредством выделенных типов списания денежных средств с отдельного счета контракта. Аналогично принципам функционирования системы финансового мониторинга, при ведении раздельного учета по контрактам ГОЗ целесообразно выделять взаимодействие с участниками кооперации как операции, выполняемые в рамках и за счет средств контракта.

Определение «временно привлеченные средства» указывает, что они находятся в составе источников финансирования ограниченный период времени, и после его завершения сумма средств подлежит замещению за счет основного источника финансирования контракта ГОЗ:

- сумма кредита возвращается банку после установленного срока кредитования, при этом предполагается, что организация сможет это сделать списанием с отдельного счета контракта после получения денежных средств от заказчика;
- проценты по кредитам банка подлежат уплате с использованием всех доступных средств организации;
- задолженность перед участниками кооперации по своей экономической сути является товарным кредитом на срок отсрочки проведения расчетов и также предполагает, что организация сможет выполнить свои обязательства перед поставщиками – участниками кооперации списанием с отдельного счета контракта после получения денежных средств от заказчика.

В отдельных случаях привлечение банковских кредитов является осознанным решением государственного заказчика при финансировании исполнения контракта ГОЗ. Во всех остальных случаях привлечение кредитных средств создает для организации-исполнителя ГОЗ дополнительную нагрузку в виде процентов за пользование кредитными средствами, что, в свою очередь, может оказать существенное влияние на финансовый результат выполнения контракта ГОЗ.

Банковские кредиты, не предусмотренные условиями выполнения контракта и полученные организацией на расчетный счет при действующем отдельном счете контракта ГОЗ, не могут считаться целевыми кредитами контракта. Такие кредиты в отчетности не отражаются. Стоимость обслуживания указанных кредитов ложится на организацию и отражается в учете за рамками контракта ГОЗ.

С учетом временно привлеченных средств общая сумма источников финансирования контракта на отдельные отчетные даты в ходе исполнения контракта ГОЗ может превышать общую сумму контракта, но ситуация исправляется после замещения (возврата) временно привлеченных средств.

Пример 3.4

На отчетную дату организация получила от заказчика на отдельный счет контракта ГОЗ аванс в сумме 420 000 000 руб.

Источники финансирования контракта ГОЗ сформированы заказчиком, а их размер определяется суммой аванса – рисунок 3.8.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.8. Источники финансирования контракта сформированы за счет денежных средств, полученных от заказчика

Получение от заказчика аванса по контракту ГОЗ в размере 420 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ формированием источника финансирования контракта в сумме 420 000 000 руб. по показателю **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**
- появлением финансовых ресурсов контракта в сумме 420 000 000 руб. по группе **2. Распределение ресурсов контракта.**

Пример 3.5

При задержке с получением аванса от заказчика организация вынуждена для выполнения контракта ГОЗ взять в уполномоченном банке кредит в размере 50 000 000 руб. Кредитные средства поступают на отдельный счет контракта.

После поступления на отдельный счет контракта ГОЗ кредитных средств организация получила финансовые ресурсы для его выполнения в размере суммы кредита. На ближайшую отчетную дату источники финансирования контракта целиком состоят из кредитных средств, а их размер определяется суммой кредита – рисунок 3.9.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	50 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	0		
1.2.	Кредиты банка	50 000 000		50 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	50 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.9. Источники финансирования контракта сформированы за счет кредитных средств

Получение кредита по контракту ГОЗ в размере 50 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ формированием источника финансирования контракта в сумме 50 000 000 руб. по показателю **1.2. Кредиты банка** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**
- появлением финансовых ресурсов контракта в сумме 50 000 000 руб. по группе **2. Распределение ресурсов контракта.**

Пример 3.6

За использование кредитных средств по контракту ГОЗ были начислены проценты в размере 500 000 руб. Организация не смогла вовремя уплатить проценты и погасила задолженность только к следующей отчетной дате, используя денежные средства с расчетного счета.

Начисление процентов по кредитам контракта ГОЗ отражается в составе источников финансирования и в стоимости ресурсов контракта. Включение процентов в состав ресурсов, используемых для выполнения контракта ГОЗ, обусловлено их трактовкой как стоимостной оценки действий организации, обеспечивающих выполнение контракта. После начисления процентов в сумме 500 000 руб. на ближайшую отчетную дату в составе источников финансирования контракта появятся временно привлеченные средства в виде задолженности по процентам и увеличится стоимость ресурсов контракта – рисунок 3.10.

К следующей отчетной дате проценты погашаются с расчетного счета организации. Происходит замещение временно привлеченных средств в составе источников финансирования контракта ГОЗ собственными финансовыми ресурсами организации в виде денежных средств – рисунок 3.11.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	50 500 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	0		
1.2.	Кредиты банка	50 000 000		50 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	500 000		500 000
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	50 500 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.10. В составе источников финансирования учтена задолженность по процентам по кредитам контракта

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	6	7
1.	Финансирование контракта	50 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	0		
1.2.	Кредиты банка	50 000 000		50 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0	500 000	500 000
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	50 500 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	500 000	500 000	

Рис. 3.11. Замещение временно привлеченных средств (задолженность по процентам по кредитам контракта) в составе источников финансирования контракта ГОЗ собственными ресурсами организации

Операция выполнена с использованием финансовых ресурсов в виде денежных средств, не принадлежащих контракту ГОЗ. Ее отражение в отчетности увеличивает значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** на сумму уплаченных процентов 500 000 руб.

Пример 3.7

При задержке с получением аванса от заказчика организация вынуждена для выполнения контракта ГОЗ взять в уполномоченном банке кредит в размере 50 000 000 руб. Кредитные средства поступают на отдельный счет контракта. После получения денежных средств от заказчика в размере 420 000 000 руб. организация гасит кредит с отдельного счета контракта. Для простоты рассмотрения начисление и уплата процентов по кредиту контракта будут опущены.

После получения денежных средств от заказчика источники финансирования контракта ГОЗ составят 50 000 000 + 420 000 000 = 470 000 000 руб. – рисунок 3.2.6.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	470 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	50 000 000		50 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	470 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.12. Источники финансирования контракта сформированы за счет аванса от заказчика и кредитных средств

Привлеченные средства в составе источников финансирования контракта ГОЗ подлежат замещению, поэтому после погашения кредита с отдельного счета контракта ситуация будет выглядеть следующим образом – рисунок 3.13.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0	50 000 000	50 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0		
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.13. Восстановление основной суммы источников финансирования контракта ГОЗ после погашения кредитов банка с отдельного счета

Погашение за счет средств, полученных от заказчика, кредита в сумме 50 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ исключением из источников финансирования контракта суммы 50 000 000 руб. по показателю **1.2. Кредиты банка** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- уменьшением финансовых ресурсов контракта на сумму 50 000 000 руб. по группе **2. Распределение ресурсов контракта**.

Пример 3.8

При задержке аванса от заказчика организация получила от поставщика – участника кооперации и оприходовала на склад материалы для исполнения контракта ГОЗ на сумму 11 800 000 руб. с учетом НДС. Контракт с поставщиком – участником кооперации предусматривает отсрочку платежа.

В результате данной закупки в распоряжении организации появились производственные ресурсы в виде материалов, и она может начать изготовление продукции по контракту ГОЗ. Сумма задолженности перед поставщиком – участником кооперации составит товарный кредит, формирующий источники финансирования контракта ГОЗ – рисунок 3.14.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	11 800 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	0		
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	11 800 000		11 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта	11 800 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.14. Источники финансирования контракта сформированы за счет товарного кредита, полученного от участника кооперации

После получения денежных средств от заказчика источники финансирования контракта ГОЗ составят 431 800 000 руб. – рисунок 3.15.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	431 800 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	11 800 000		11 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта	431 800 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.15. Источники финансирования контракта сформированы за счет аванса от заказчика и товарного кредита

Привлеченные средства в составе источников финансирования контракта ГОЗ подлежат замещению. Поэтому после расчетов с поставщиком – участником кооперации с отдельного счета контракта (операция списания денежных средств с отдельного счета для погашения задолженности стала возможна после

получения аванса от заказчика в размере 420 000 000 руб.) отчетность примет следующий вид – рисунок 3.16.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0	11 800 000	11 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.16. Замещение временно привлеченных средств (задолженность перед поставщиком – участником кооперации) в составе источников финансирования контракта ГОЗ за счет средств контракта

Наличие денежных средств на отдельном счете контракта не ограничивает организацию в выборе способа расчетов с поставщиками – участниками кооперации. Задолженность перед участниками кооперации организация может погасить с расчетного счета. В этом случае происходит замещение временно привлеченных средств в составе источников финансирования контракта ГОЗ ресурсами организации в виде денежных средств – рисунок 3.17.

Операция выполнена с использованием финансовых ресурсов в виде денежных средств, не принадлежащих контракту ГОЗ. Ее отражение в отчетности увеличивает значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** на сумму погашенной задолженности 11 800 000 руб.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0	11 800 000	11 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта	431 800 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	11 800 000	11 800 000	

Рис. 3.17. Замещение временно привлеченных средств (задолженность перед поставщиком – участником кооперации) в составе источников финансирования контракта ГОЗ собственными ресурсами организации

Группа «2. Распределение ресурсов контракта»

Показатели группы **2. Распределение ресурсов контракта** отражают последовательное преобразование финансовых ресурсов в производственные ресурсы, производственных ресурсов – в готовую продукцию и ее отгрузку заказчику в ходе выполнения контракта ГОЗ. Порядок расположения групп показателей и самих показателей в отчетности соответствует естественному ходу хозяйственной деятельности организации в виде решения нескольких укрупненных функциональных задач – рисунок 3.18.

Каждая из выделенных на рисунке 3.18 функциональных задач имеет свой регламент решений, что, в свою очередь, приводит к определенным отличиям в отражении данных по показателям, относящимся к разным группам. Далее каждая группа показателей будет рассмотрена более подробно, но перед этим уделим внимание их взаимосвязанному анализу.



Рис. 3.18. Соответствие структуры показателей отчетности исполнения контрактов ГОЗ укрупненным функциональным задачам ведения хозяйственной деятельности и зонам ответственности исполнителей

Отчетность исполнения контрактов ГОЗ обеспечивает мониторинг хозяйственной деятельности организации в целях выявления негативных тенденций, способных нарушить сроки и параметры выпуска продукции, как можно раньше по ходу выполнения контрактов. На предприятиях оборонно-промышленного комплекса (ОПК) используются различные схемы обеспечения ресурсами и организации производства, но все они подчиняются общей логике и последовательности действий. Например, трудно представить, что технически сложная продукция, на производство которой документацией отводится несколько месяцев, «вдруг» появится в распоряжении предприятия за месяц до срока отгрузки. В силу особенностей управления или выполнения технологических процессов на предприятии могут отсутствовать одно или несколько действий из последовательности, указанной на рисунке

3.18. Это не мешает по данным отчетности дать оценку состояния выполнения контракта.

Данные в отчете собираются ежемесячно нарастающим итогом на отчетную дату, соответствующую концу месяца. Это позволяет проводить анализ данных с разбивкой по любым интервалам, кратным одному месяцу. Очень упрощенный пример мониторинга контракта ГОЗ с интервалом анализа в два месяца приведен на рисунке 3.19.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Март 2018	Май 2018	Июль 2018
		Состояние выполнения контракта	Состояние выполнения контракта	Состояние выполнения контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Сальдо операций, руб. коп.	Сальдо операций, руб. коп.
		3	3	3
1.	Финансирование контракта	420 000 000	452 900 000	452 900 000
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000	352 900 000	480 000 000
2.1.	Денежные средства	420 000 000	50 000 000	40 000 000
2.2.	Запасы		282 900 000	120 000 000
2.3.	Производство		20 000 000	290 000 000
2.4.	Готовый товар на складе			30 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0	- 100 000 000	27 100 000
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта			

Рис. 3.19. Определение стадии исполнения контракта посредством анализа структуры задействованных ресурсов

Согласно данным, представленным на рисунке 3.19, можно предположить, что исполнение рассматриваемого контракта ГОЗ началось в марте 2018 года после получения аванса от заказчика в размере 420 000 000 руб. На это указывает наличие финансовых ресурсов контракта в размере 420 000 000 руб. по группе **2.1. Денежные средства**. Финансовые ресурсы сформированы за счет источников финансирования контракта (поступление денежных средств от заказчика) в размере 420 000 000 руб. Сумма привлеченных для исполнения контракта источников финансирования показана по группе **1. Финансирование контракта**. Отчет анализируется по значениям групп показателей, а это не позволяет сделать вывод о том, в каком виде представлены финансовые

ресурсы контракта по состоянию на 31 марта 2018 года: какая сумма находится на отдельном счете и сколько авансов уже перечислено участникам кооперации. Для детального анализа необходимо обратиться к значениям отдельных показателей группы **2.1. Денежные средства**. Тем не менее значение по группе **2.1. Денежные средства** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** подтверждает, что организация располагает финансовыми ресурсами для начала выполнения контракта.

Отчетность за май 2018 показывает существенные изменения, которые произошли в объеме источников финансирования и структуре ресурсов, предназначенных для выполнения контракта ГОЗ. На 32 900 000 руб. – с 420 000 000 руб. до 452 900 000 руб. – выросла сумма привлеченных источников финансирования контракта. С учетом активного приобретения материалов в период апрель – май 2018 года можно предположить, что прирост обеспечен за счет товарного кредита, предоставленного организации поставщиками – участниками кооперации контракта в виде отсрочек в расчетах за уже поставленные товары и выполненные работы. Подтвердить это можно анализом значений отдельных показателей группы **1. Финансирование контракта**.

По состоянию на 31 мая 2018 года объем финансовых ресурсов контракта уменьшился на 370 000 000 руб.: с 420 000 000 руб. до 50 000 000 руб. – данные по группе **2.1. Денежные средства**. Это указывает, что организация активно использует финансовые ресурсы контракта. На какие цели они направляются? Ответить на этот вопрос помогают значение по группе **2.2. Запасы** и величина контрольного правила в значении показателя **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**:

- **идет активная закупка материалов** – стоимость зарезервированных для выполнения контракта ресурсов по группе **2.2. Запасы** составляет 282 900 000 руб. Отчет за май 2018 года показывает, что в период апрель – май организация основное внимание уделила подготовке производства в виде приобретения материальных ресурсов и их оплаты;
- **оплачены текущие расходы организации** – сумма средств контракта, временно направленных на покрытие текущих обязательств организации, составила 100 000 000 руб., что нашло отражение в виде отрицательной величины контрольного правила в размере указанной суммы. Несмотря на увеличение источников финансирования

на 32 900 000 руб., общая стоимость ресурсов, предназначенных для выполнения контракта, снизилась с 420 000 000 руб. в марте до 352 900 000 руб. в мае – значение по группе **2. Распределение ресурсов контракта**.

Значение по группе **2.3. Производство** в размере 20 000 000 руб. показывает начавшийся в мае 2018 года процесс производства.

Хозяйственная деятельность организации по выполнению контракта в период июнь – июль нашла отражение в отчете за июль 2018 года. В сравнении с отчетом за май 2018 года данные этого отчета показывают:

- небольшое снижение доступных финансовых ресурсов контракта на 10 000 000 руб. с 50 000 000 руб. до 40 000 000 руб. по группе **2.1. Денежные средства**;
- значительное снижение объема зарезервированных, но еще не направленных в производство запасов контракта – с 282 900 000 руб. до 120 000 000 руб. по группе **2.2. Запасы**;
- рост суммы незавершенного производства по контракту до 290 000 000 руб. по группе **2.3. Производство**;
- появление на складе готовой к отгрузке продукции контракта, производственная себестоимость которой составила 30 000 000 руб., – значение по показателю **2.4. Готовый товар на складе**.

Все это свидетельствует об усилиях организации по выполнению контракта ГОЗ. Особое внимание необходимо уделить значению по группе **2. Распределение ресурсов контракта**. Сумма по группе выросла с 352 900 000 руб. в мае до 480 000 000 руб. в июле. Организация не только восстановила объем ресурсов, предназначенных для выполнения контракта ГОЗ, но и превысила сумму привлеченных источников финансирования контракта в размере 452 900 000 руб., указанную по группе **1. Финансирование контракта**. Превышение определила стоимость задействованных для выполнения контракта ресурсов, доступность которых была обеспечена за счет собственных источников организации. Виды вложенных в контракт ресурсов можно оценить путем анализа отдельных показателей, например входящих в группы **2.2. Запасы** и **2.3. Производство**.

Отчет за май 2018 года показывал перенаправление ресурсов контракта на нужды организации в размере 100 000 000 руб. – отрицательное значение показателя **4. (+) Привлечение ресурсов**

в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта. В отчете за июль 2018 года значение контрольного правила составляет уже 27 100 000 руб. со знаком плюс. Смена знака контрольного правила за период июнь – июль свидетельствует, что организация не только возместила потраченные ранее финансовые ресурсы контракта путем выделения собственных производственных ресурсов, но и привлекла их в дополнительном объеме. Общая стоимость ресурсов контракта, доступность которых обеспечена за счет собственных источников организации (находящихся за рамками контракта ГОЗ), составила $100\,000\,000 + 27\,100\,000 = 127\,100\,000$ руб.

Подобным образом анализ данных отчетности может выполняться до полного исполнения контракта ГОЗ. Анализ может проводиться как по группам показателей, так и по отдельным показателям в составе групп. Общей чертой при рассмотрении любых данных является наблюдение последовательного преобразования ресурсов (видов представления активов) контракта.

Группа «2.1. Денежные средства»

Группа **2.1. Денежные средства** содержит показатели, отражающие формирование и использование финансовых ресурсов контракта ГОЗ:

- **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете;**
- **2.1.2. Денежные средства на депозитах в банке;**
- **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам.**

Следует обратить внимание на использование в наименовании показателя **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** термина «поставщики». Он обозначает только поставщиков, которые согласно положениям Федерального закона 275-ФЗ признаются участниками кооперации данного контракта ГОЗ. Система банковского сопровождения подразумевает разделение расчетов с участниками кооперации и прочими поставщиками товаров и услуг посредством выделенных типов списания денежных средств с отдельного счета контракта. Аналогично принципам функционирования системы финансового мониторинга, при ведении раздельного учета по контрактам ГОЗ целесообразно выделять взаимодействие с участниками кооперации как операции, выполняемые в рамках и за счет средств контракта.

Использование финансовых ресурсов контракта ГОЗ в рамках банковского сопровождения имеет возможность встречной проверки по данным системы финансового мониторинга. При этом, как было отмечено выше, мониторинг финансовых ресурсов контракта ГОЗ выполняется кассовым методом. Объем доступных финансовых ресурсов контракта ГОЗ на отчетную дату отражается по указанным выше показателям в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

Разрешенные типы платежей с отдельного счета (Федеральный закон 275-ФЗ) допускают возможность внутренних преобразований финансовых ресурсов контракта ГОЗ. Например, размещение денежных средств с отдельного счета на депозитных счетах в уполномоченном банке не изменяет размер финансовых ресурсов контракта, но временно меняет форму их представления. Аналогичная ситуация возникает и при выдаче поставщикам – участникам кооперации авансов, которые отражаются по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам.** Возникшие обязательства участников кооперации перед организацией также являются видом представления финансовых ресурсов контракта, поскольку их возникновение не приводит к немедленному появлению у организации производственных ресурсов. В крайнем случае, когда поставщик по каким-либо причинам не сможет выполнить контракт, организация вправе отозвать ранее выданные авансы. После возврата аванса финансовые ресурсы контракта ГОЗ вновь примут вид денежных средств на отдельном счете.

Решение об использовании денежных средств с отдельных счетов контрактов ГОЗ при проведении платежей принимает финансовая служба предприятия – рисунок 3.18 (в ряде случаев проведение платежей может быть делегировано бухгалтерской службе организации, что не влияет на сам порядок использования денежных средств). Списание денежных средств с отдельных счетов должно выполняться согласно положениям Федерального закона 275-ФЗ.

Пример 3.9 (в продолжение примера 3.4)

На отчетную дату организация получила от заказчика на отдельный счет контракта ГОЗ аванс в сумме 420 000 000 руб.

Денежные средства на отдельном счете в размере 420 000 000 руб. являются финансовым ресурсом контракта ГОЗ для приобретения производственных ресурсов – рисунок 3.20.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	420 000 000	420 000 000	
2.1.2.	Денежные средства на депозитах в банке	0		
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	0		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.20. Финансовые ресурсы контракта ГОЗ в виде денежных средств на отдельном счете

Получение от заказчика аванса по контракту ГОЗ в размере 420 000 000 руб. в отчетности отражается:

- формированием источника финансирования контракта в сумме 420 000 000 руб. по показателю **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ появлением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств на отдельном счете в сумме 420 000 000 руб. по показателю **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.10 (в продолжение примера 3.9)

На отчетную дату организация получила от заказчика для исполнения контракта ГОЗ на отдельный счет 420 000 000 руб. Часть денежных средств с отдельного счета в размере 100 000 000 руб. размещена на депозитных счетах в уполномоченном банке.

Общая сумма финансовых ресурсов осталась неизменной – 420 000 000 руб., но их структура изменилась – рисунок 3.21.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	320 000 000	420 000 000	100 000 000
2.1.2.	Денежные средства на депозитах в банке	100 000 000	100 000 000	
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	0		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.21. Изменение структуры финансовых ресурсов контракта ГОЗ за счет размещения денежных средств с отдельного счета на депозитных счетах

Размещение денежных средств контракта в сумме 100 000 000 руб. на депозитах в уполномоченном банке в отчетности отражается:

- уменьшением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств на отдельном счете на сумму 100 000 000 руб. по показателю **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств контракта на депозитных счетах на сумму 100 000 000 руб. по показателю **2.1.2. Денежные средства на депозитах в банке** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Рассматриваемая операция правомерна в рамках системы финансового мониторинга. Оставшееся без изменения значение по группе **2.1. Денежные средства** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** показывает, что преобразования финансовых ресурсов контракта в производственные ресурсы пока не произошло. Другими словами, размещение денежных средств контракта на депозитных счетах не приблизило момент начала производства продукции, потому что в ходе данной операции финансовые ресурсы не выполняют свою главную задачу по обеспечению формирования производственных ресурсов контракта ГОЗ.

Группа «2.2. Запасы»

Показатели группы **2.2. Запасы** позволяют оценить процесс обеспечения контракта ГОЗ материальными ресурсами и уникальными техническими средствами производства. Большинство отражаемых в разрезе данных показателей операций относятся к зоне ответственности службы материально-технического обеспечения предприятия – рисунок 3.18. Показатели группы имеют разное экономическое содержание, но у них есть несколько общих свойств, которые и определили их объединение в одну группу:

- показатели отражают только процедуры формирования материальных ресурсов и специальных технических средств производства для их дальнейшего использования в изготовлении продукции по контракту ГОЗ;
- данные по показателям не являются затратами контракта;
- отражаемые ресурсы до момента потребления в процессе производства сохраняют альтернативность использования и могут быть перераспределены как между контрактами ГОЗ, так и между иными направлениями деятельности организации.

На отчетную дату состав задействованных показателей группы **2.2. Запасы** и их значение в графе **Сальдо операций, руб. коп.** показывают видовой состав и стоимость доступных к использованию производственных ресурсов, требующих предварительного формирования. Такие ресурсы (в основном материальные) могут формироваться за счет разных источников в соответствии с экономической целесообразностью и организационными возможностями организации-исполнителя ГОЗ:

- приобретаются у поставщиков – участников кооперации контракта;
- путем перераспределения ресурсов, ранее приобретенных для выполнения других контрактов ГОЗ;
- выделением из состава свободного остатка запасов, созданных организацией за счет собственных средств.

В ряде случаев в силу технологических особенностей производства у организации нет возможности выделить материальные ресурсы под контракт в отрыве от производственного процесса. В этом случае показатели группы **2.2. Запасы** не заполняются.

Еще раз подчеркнем: показатели группы **2.2. Запасы** отражают предварительное выделение (обособление, резервирование) материальных ресурсов под контракт ГОЗ до их передачи в производство. В состав группы **2.2. Запасы** входят следующие показатели:

- **2.2.1. Материалы на складах;**
- **2.2.2. НДС входящий;**
- **2.2.3. Полуфабрикаты на складах;**
- **2.2.4. Материалы, переданные в переработку;**
- **2.2.5. Расходы будущих периодов;**
- **2.2.6. Средства производства.**

Рассмотрим предметное содержание показателей группы **2.2. Запасы**.

Показатель «2.2.1. Материалы на складах»

Показатель **2.2.1. Материалы на складах** отражает стоимость материальных ценностей, находящихся в местах хранения на складах и зарезервированных службой материально-технического обеспечения под выполнение конкретного контракта ГОЗ. По показателю **2.2.1. Материалы на складах** отражается формирование материальных запасов вне зависимости от их дальнейшей трактовки при отнесении на затраты контракта. Это могут быть:

- Материалы, потребляемые при выпуске продукции:
 - сырье;
 - основные и вспомогательные материалы;
 - покупные полуфабрикаты-заготовки;
 - комплектующие изделия;
 - топливо;
 - тара и упаковка и т. д.
- Материалы обеспечения производства:
 - на подготовку и освоение производства;
 - для проведения пусковых работ;
 - при формировании специальных затрат.

Для подтверждения стоимости материальных ресурсов Правилами предусмотрено ведение партионного учета при формировании и использовании материальных ресурсов. Партионный учет дает возможность сопоставить стоимость определенного количества материала, которая была включена в производственную себестоимость реализованной продукции ГОЗ, с документом, который определил эту стоимость в момент первого появления ресурса в учете организации. Например, такое сопоставление обеспечивает применение метода ФИФО.

Для закупаемых материалов стоимость приобретения определяется документами поставщиков (документы **Товарная накладная** по форме **ТОРГ-12** или **М-15, Универсальный передаточный документ**).

Передача материальных ресурсов, зарезервированных под контракт, со склада в производство для выпуска продукции контракта возможна по первому требованию производственных подразделений. Система резервирования обеспечивает закрепление материала за контрактом ГОЗ до момента его переработки. Сам факт нахождения материальных ценностей на отчетную дату в резерве под контракт как бы «обнуляет» историю их приобретения. При дальнейшем использовании все они уже рассматриваются как ресурсы контракта – рисунок 3.22.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	5	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	454 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	420 000 000	0	0
2.2.	Запасы	184 000 000	150 000 000	4 000 000	30 000 000
2.2.1.	Материалы на складах	184 000 000	150 000 000	4 000 000	30 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	34 000 000		4 000 000	30 000 000

Рис. 3.22. Выделенные в учете материальные запасы для будущего использования при выпуске продукции контракта ГОЗ

Согласно данным, представленным на рисунке 3.22, общая стоимость материалов, выделенных для выполнения рассматриваемого контракта ГОЗ, на отчетную дату по показателю

2.2.1. Материалы на складах в графе **Сальдо операций, руб. коп.** составляет 184 000 000 руб., из них:

- материалы на сумму 150 000 000 руб. закуплены у поставщиков – участников кооперации контракта – значение в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- материалы на сумму 4 000 000 руб. переданы из состава запасов, ранее сформированных для исполнения других контрактов государственного заказчика – значение в графе **Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.**;
- материалы на сумму 30 000 000 руб. переданы из состава свободного остатка склада, ранее сформированного за счет собственных источников организации – значение в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Положения Правил устанавливают равноправие всех возможных способов выделения материальных ресурсов для контракта ГОЗ. В дальнейшем они будут переданы в производство как ресурсы контракта.

В примере отчетности на рисунке 3.22 стоимость материалов, доступность которых была обеспечена за счет источников, находящихся за рамками рассматриваемого контракта ГОЗ, в размере $4\,000\,000 + 30\,000\,000 = 34\,000\,000$ руб. увеличила значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**.

Стоимость материальных ресурсов контракта определяется в соответствии с учетной политикой организации по запасам и видом налогообложения НДС деятельности, к которой относится конкретный контракт ГОЗ. Стоимость ресурсов может складываться из стоимости приобретения, отнесенных транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), включенной в стоимость материалов суммы входящего НДС. Рассмотрим несколько примеров.

Пример 3.11

Организация закупила у поставщика – участника кооперации контракта ГОЗ материалы на сумму 1 180 000 руб., в том числе НДС в сумме 180 000 руб. Для доставки материалов был привлечен перевозчик, который не является участником кооперации контракта. Стоимость услуг по доставке материалов составила 50 000 руб., НДС не предусмотрен. Учетная политика организации устанавливает принятие материалов к учету по полной стоимости приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы (стоимость доставки). Какова стоимость материальных ресурсов контракта по результатам закупки материалов?

Стоимость ресурсов контракта определяется полной стоимостью приобретения, которая складывается из стоимости материалов и суммы за доставку, – рисунок 3.23.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	6
1.	Финансирование контракта	421 180 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	421 230 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	1 230 000	1 180 000	50 000
2.2.1.	Материалы на складах	1 050 000	1 000 000	50 000
2.2.2.	НДС входящий	180 000	180 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	50 000		50 000

Рис. 3.23. Формирование стоимости материальных ресурсов контракта по полной стоимости приобретения материалов

Стоимость приобретенных материалов без НДС составляет 1 000 000 руб. и учитывается по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** Указанное поле для занесения данных определяется тем, что материалы приобретены у поставщика – участника кооперации контракта, поэтому они сразу признаются в учете ресурсами контракта.

Перевозчик не является участником кооперации контракта, и при включении суммы за доставку материалов в стоимость материалов происходит удорожание материального ресурса, выделенного для выполнения контракта ГОЗ. Расчеты с прочими поставщиками организация ведет за рамками контракта, поэтому отнесение суммы доставки можно считать вложением организации в контракт ГОЗ в размере 50 000 руб. – сумма отражается по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Стоимость материальных ресурсов, выделенных в учете организации под контракт ГОЗ, составила $1\,000\,000 + 50\,000 = 1\,050\,000$ руб. – значение по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

Данный пример подчеркивает одну важную особенность отчетности: анализ ресурсов контракта выполняется по их стоимостной оценке. Такая оценка не дает полноценного представления о достаточности состава и количества ресурсов, выделенных для выполнения контракта ГОЗ, но обладает одним существенным преимуществом. Она сразу показывает тенденцию превышения целевых (плановых) параметров выполнения контракта, какими бы причинами они ни были вызваны. Что, в свою очередь, выступает отправной точкой для более детального анализа причин выявленной ситуации и способствует своевременному поиску решений для преодоления негативных тенденций.

Показатель «2.2.2. НДС входящий»

В отчетности присутствуют два показателя, в наименовании которых упоминается НДС:

- **2.2.2. НДС входящий** в группе **2.2. Запасы**;
- **3.5. НДС с выручки от продаж** в группе **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг**.

Разнесение показателей, используемых для отражения операций с суммами НДС, по разным группам призвано подчеркнуть различие трактовок их экономического содержания. По показателю **2.2.2. НДС входящий** сумма НДС, зафиксированная в документах поставщиков – участников кооперации контракта, рассматривается как самостоятельный вид ресурсов, влияющий на стоимость ресурсов контракта. В зависимости от вида

деятельности по налогообложению по НДС, к которому относится конкретный контракт ГОЗ, сумма входящего НДС может быть включена в стоимость материальных или производственных ресурсов контракта ГОЗ или принята к вычету при уплате НДС организацией.

Показатель **3.5. НДС с выручки от продаж** отражает сумму обязательств организации по уплате НДС, возникших в результате хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ. Обязательства организации по уплате НДС определены законодательно, в их расчете сводно учитываются все направления деятельности и выполняемые контракты. Использование финансовых ресурсов конкретного контракта ГОЗ на частичное покрытие обязательств организации по уплате НДС ограничивает сумму источников его финансирования, которую можно направить на формирование производственных ресурсов контракта. В силу значительного размера сумм НДС операции с ними требуют отдельного контроля, который и ведется по значению показателя **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** Значения показателей **2.2.2. НДС входящий** и **3.5. НДС с выручки от продаж** между собой сопоставляются не напрямую, а через контрольное правило в значении показателя **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**. Более подробно контроль сумм НДС описан в разделе **3.4. Группа «3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг»**.

Регистрация суммы входящего НДС по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** как самостоятельного ресурса контракта обоснованна в силу следующих положений:

- невозможно приобрести ресурсы, не оплатив НДС, если он присутствует в цене, т.е. финансовые ресурсы контракта расходуются на его оплату, что можно охарактеризовать как стандартное преобразование ресурсов в ходе хозяйственной деятельности организации;
- после принятия документов поступления к учету сумма входящего НДС может увеличить стоимость материальных ресурсов или, будучи принята к вычету, сохранить финансовые ресурсы организации при уплате НДС.

Сумма входящего НДС по контракту подлежит распределению. Отчетный период распределения определяется правилами ведения учетных действий на предприятии (например, в отчетном периоде оформления поступления, в периоде фактического потребления материалов). Варианты распределения могут быть различны:

- включение в стоимость запасов контракта;
- включение в стоимость производственных ресурсов контракта;
- принятие к вычету.

Рассмотрим несколько примеров отражения в отчетности операций с суммами входящего НДС.

Пример 3.12

Продукция, выпускаемая организацией по контракту ГОЗ, облагается НДС. В счет аванса, ранее выданного поставщику – участнику кооперации с отдельного счета контракта, организация оприходовала на склад материалы. Общая сумма, указанная в документах поставщика, составила 1 180 000 руб., в том числе НДС в сумме 180 000 руб. Сумма НДС принята к вычету.

В условиях примера указаны две хозяйственные операции с суммой входящего НДС, которые выполняются последовательно:

- регистрация суммы входящего НДС;
- принятие суммы входящего НДС к вычету.

Регистрация суммы входящего НДС в размере 180 000 руб. при оприходовании материалов, поступивших от поставщика – участника кооперации контракта, показана на рисунке 3.24.

Регистрация суммы входящего НДС в размере 180 000 руб. при закупках у поставщиков – участников кооперации контракта в отчетности отражается формированием ресурсов контракта ГОЗ в сумме 180 000 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** Поскольку контракт ГОЗ относится к деятельности, облагаемой НДС, то сумма НДС, указанная в документах поставщиков – участников кооперации контракта, может быть принята к вычету.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	421 180 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	1 180 000		1 180 000
2.	Распределение ресурсов контракта	421 180 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	1 180 000	1 180 000	0
2.2.1.	Материалы на складах	1 000 000	1 000 000	
2.2.2.	НДС входящий	180 000	180 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.24 Регистрация суммы входящего НДС при закупках у поставщиков – участников кооперации контракта

При закупках сумма входящего НДС оплачивается совместно со стоимостью материалов. Для этого используются финансовые ресурсы контракта (денежные средства с отдельного счета контракта). При вычете зарегистрированная в рамках контракта сумма входящего НДС участвует в формировании налогооблагаемой базы по НДС в целом по организации. Это снижает обязательства организации по уплате НДС, возникшие за рамками исполнения рассматриваемого контракта ГОЗ. Таким образом, получается, что финансовые ресурсы контракта опосредованно участвуют в покрытии обязательств организации. В силу этого вычет НДС трактуется в отчетности как операция использования ресурсов контракта для снижения обязательств организации – рисунок 3.25.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.
		3	4	9
1.	Финансирование контракта	421 180 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	421 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	1 000 000	1 180 000	0
2.2.1.	Материалы на складах	1 000 000	1 000 000	
2.2.2.	НДС входящий	0	180 000	180 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	- 180 000		180 000

Рис. 3.25. Вычет суммы входящего НДС контракта

Принятие к вычету суммы входящего НДС контракта в размере 180 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением ресурсов контракта на сумму 180 000 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**;
- уменьшением значения контрольного правила на сумму 180 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Пример 3.13

Продукция, выпускаемая организацией по контракту ГОЗ, не облагается НДС. В счет аванса, выданного поставщику – участнику кооперации с отдельного счета контракта ГОЗ, организация оприходовала на склад материалы. Общая сумма, указанная в документах поставщика, составила 1 180 000 руб., в том числе НДС в сумме 180 000 руб. Сумма НДС включена в стоимость запасов контракта.

Сумма входящего НДС включается в стоимость материалов при оформлении поступления – рисунок 3.26.

Оформление поступления на склад материалов контракта общей стоимостью 1 180 000 руб. под деятельность, не облагаемую НДС, в отчетности отражается увеличением стоимости запасов

контракта ГОЗ на сумму $1\,000\,000 + 180\,000 = 1\,180\,000$ руб. по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	421 180 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	1 180 000		1 180 000
2.	Распределение ресурсов контракта	421 180 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	1 180 000	1 180 000	0
2.2.1.	Материалы на складах	1 180 000	1 180 000	
2.2.2.	НДС входящий	0		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.26. Стоимость запасов контракта, включающая сумму входящего НДС

Показатель «2.2.3. Полуфабрикаты на складах»

Показатель **2.2.3 Полуфабрикаты на складах** показывает стоимость размещенных на складах (в местах хранения):

- полуфабрикатов, выпущенных в рамках контракта ГОЗ;
- полуфабрикатов, выпущенных в рамках других контрактов государственного заказчика, но переданных для выполнения рассматриваемого контракта ГОЗ;
- изделий собственного изготовления, зарезервированных для выполнения контракта ГОЗ.

Показатель **2.2.3 Полуфабрикаты на складах** не используется:

- при бесполуфабрикатном способе производства;
- передаче полуфабрикатов между производственными подразделениями в рамках технологического процесса, минуя места хранения (склады).

Стоимость полуфабрикатов, выпущенных в рамках контрактов ГОЗ, и изделий собственного изготовления, зарезервированных для выполнения контракта уже на складе, определяется себестоимостью их выпуска. Себестоимость выпущенных изделий наиболее часто регистрируется в учете организации документами **Накладная на передачу готовой продукции в места хранения** по форме **МХ-18**. Сам факт нахождения материальных ценностей на отчетную дату в резерве под контракт как бы «обнуляет» историю их создания. Все обособленные изделия считаются ресурсами контракта.

Пример 3.14

На складе для выполнения контракта ГОЗ зарезервированы заготовки, изготовленные как производственные заделы, в количестве 100 единиц. Стоимость зарезервированных заготовок составляет 10 000 000 руб.

Предварительно рассмотрим, как возникла стоимость заготовок. Заготовки к учету на складе принимаются по сложившейся при их выпуске производственной себестоимости. Условия примера не дают представления, каким образом было организовано производство заготовок: выполнялось оно организацией самостоятельно или с привлечением внешнего переработчика по давальческой схеме. Возможно, применялся комбинированный способ, при котором часть заготовок организация изготовила самостоятельно, а часть сделал переработчик. Себестоимость заготовок из разных партий выпуска может различаться. Но если заготовки равнозначны по своим характеристикам для дальнейшей обработки, то на складе они хранятся общим количеством. Для выполнения контракта ГОЗ конкретные экземпляры заготовок передаются не по способу изготовления, а исходя из удобства их доставки к рабочим местам. Стоимость переданного количества заготовок в размере 10 000 000 руб. определяется в рамках партионного учета (как того требуют Правила) по методу ФИФО по партиям выпуска.

Допустим, что заготовки выпускались несколькими партиями:

- 03 числа месяца партия в 20 шт. с себестоимостью одной штуки 103 000 руб.;

- 12 числа месяца партия в 30 шт. с себестоимостью одной штуки 98 000 руб.;
- 20 числа месяца партия в 80 шт. с себестоимостью одной штуки 100 000 руб.

По методу ФИФО стоимость заготовок, которые резервируются в учете под выполнение контракта ГОЗ, определяется следующим образом: $20 * 103\,000 \text{ руб.} + 30 * 98\,000 \text{ руб.} + 50 * 100\,000 \text{ руб.} = 10\,000\,000 \text{ руб.}$ Стоимость первой и второй партий выпуска включается полностью, а стоимость третьей партии – частично, в пропорции по обособленному под контракт ГОЗ количеству (50 из 80 шт.).

В целях подтверждения обоснованности стоимости привлеченных для выполнения контракта ГОЗ ресурсов применение метода ФИФО позволяет раскрыть себестоимость выпуска каждой партии заготовок до исходных затрат. Такой анализ проводится дополнительно, при необходимости. Главное, чтобы система учетных действий, применяемая организацией-исполнителем ГОЗ, изначально обеспечивала такую детализацию затрат.

В результате резервирования фиксируется стоимость заготовок, запланированных для выполнения контракта. При этом данные о партиях, сформировавших стоимость заготовок для контракта, сохраняются. Общая схема отражения в отчетности резервирования заготовок под контракт ГОЗ показана на рисунке 3.27.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	430 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	10 000 000	0	10 000 000
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	10 000 000		10 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	10 000 000		10 000 000

Рис. 3.27. Резервирование на складе изделий собственного изготовления для их использования в будущем в производстве продукции контракта ГОЗ

Резервирование на складе под контракт ГОЗ заготовок стоимостью 10 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ увеличением запасов контракта на сумму 10 000 000 руб. по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.;**
- увеличением значения контрольного правила на сумму 10 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Пример 3.15 (в продолжение примера 3.14)

На складе для выполнения контракта ГОЗ зарезервировано 100 заготовок на общую сумму 10 000 000 руб. Ранее заготовки были изготовлены как производственные заделы. Принимается решение в дальнейшем использовать 10 заготовок для выполнения другого контракта государственного заказчика (необходимо изменить резерв заготовок на складе).

Операция изменения резерва отражается в отчетности по той же строке, по которой учитывается материальный ресурс. В данном случае – по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах**. Заготовки (полуфабрикаты контракта) планируется использовать для выпуска продукции другого контракта государственного заказчика. Их исключение из состава материальных ресурсов текущего контракта ГОЗ показывается по графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.** Осталось определить стоимость материальных ресурсов, которые изменяют резерв с одного контракта на другой.

Все заготовки одинаковые, при хранении на складе учитываются общим количеством (обособленное хранение по партиям выпуска не ведется). Так же как и в предыдущем примере, операция изменения резерва не связана с физическим перемещением заготовок на складе или изменением материально-ответственного лица. Она отражает изменение данных аналитического учета активов организации. Стоимостная оценка операции выполняется в соответствии с методом определения стоимости материалов при списании, выбранным в учетной политике организации. Для целей раздельного учета это ФИФО. Фактически стоимость определяется по указанному расчетному алгоритму. Себестоимость заготовок в первой партии выпуска (см. пример 3.14) составляет 103 000 руб./шт. Количество заготовок, для которого проис-

ходит смена резерва (10 шт.), не превышает количество заготовок в данной партии (20 шт.). Стоимость заготовок, для которых происходит перерезервирование, составит: $10 * 103\,000 \text{ руб.} = 1\,030\,000 \text{ руб.}$

Пример показывает, что изменения данных аналитического учета активов организации не влияют на отслеживание партий материальных ресурсов. Стоимость определенного количества заготовок формируется в первый момент его (количества) появления в учете организации и сохраняется до полного потребления, расхода или реализации. Партиобразующими документами для полуфабрикатов являются документы выпуска. Для закупаемых материалов финансовые партии, участвующие в расчете по алгоритму метода ФИФО, формируются по документам поступления.

Если до перерезервирования часть заготовок уже передана в производство для дальнейшей обработки, то стоимость переданных заготовок также рассчитывается по алгоритму ФИФО начиная с первой партии выпуска. В этом случае стоимость заготовок, для которых изменяется резерв, определяется по очередной партии, количество которой еще не было списано со склада.

В рассматриваемом примере в результате изменения резерва для 10 заготовок стоимость материальных ресурсов текущего контракта ГОЗ уменьшится на 1 030 000 руб. – рисунок 3.28.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.
		3	6	8
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	428 970 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	0	0
2.2.	Запасы	8 970 000	10 000 000	1 030 000
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	8 970 000	10 000 000	1 030 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	8 970 000	10 000 000	1 030 000

Рис. 3.28. Перерезервирование на складе полуфабрикатов контракта ГОЗ под другой контракт государственного заказчика

Перерезервирование на складе полуфабрикатов контракта стоимостью 1 030 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением запасов контракта на сумму 1 030 000 руб. по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.;**
- уменьшением значения контрольного правила на сумму 1 030 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Пример 3.16

Из производства на склад поступают полуфабрикаты контракта ГОЗ, производственная себестоимость которых составила 40 000 000 руб.

В результате выпуска полуфабрикатов (оформлены документы **Накладная на передачу готовой продукции в места хранения** по форме **МХ-18**) регистрируется очередная стадия преобразования ресурсов контракта. Появляются новые объекты учетных действий – полуфабрикаты контракта. Учетная схема организации предполагает временное размещение полуфабрикатов в местах хранения (на складах) в ожидании следующих операций обработки. Производственная себестоимость полуфабрикатов контракта выделяется из суммы незавершенного производства контракта – рисунок 3.29.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	500 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	130 000 000	190 000 000	30 000 000	90 000 000
2.2.1.	Материалы на складах	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	40 000 000	40 000 000		
2.3.	Производство	100 000 000	90 000 000	50 000 000	40 000 000
2.3.1.	Затраты на материалы	90 000 000	90 000 000		
2.3.2.	Затраты на оплату труда	50 000 000		50 000 000	
2.3.7.	Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ	- 40 000 000			40 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	80 000 000		80 000 000	

Рис. 3.29. Поступление полуфабрикатов контракта из производства на склад для временного хранения

Передача на склад полуфабрикатов контракта ГОЗ, имеющих производственную себестоимость 40 000 000 руб., в отчетности отражается:

- ◆ увеличением запасов контракта на сумму 40 000 000 руб. по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- уменьшением незавершенного производства по контракту на сумму 40 000 000 руб. по показателю **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.17

В производство передаются полуфабрикаты контракта ГОЗ, ранее размещенные на складах организации на временное хранение. Стоимость передаваемых полуфабрикатов составляет 1 000 000 руб.

Передача полуфабрикатов контракта со склада в производство показана на рисунке 3.30.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	500 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	129 000 000	190 000 000	30 000 000	91 000 000
2.2.1.	Материалы на складах	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	39 000 000	40 000 000		1 000 000
2.3.	Производство	101 000 000	91 000 000	50 000 000	40 000 000
2.3.6.	Полуфабрикаты, внутренние работы	0	1 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	80 000 000		80 000 000	

Рис. 3.30. Передача полуфабрикатов контракта со склада в производство для дальнейшей обработки

Передача полуфабрикатов контракта стоимостью 1 000 000 руб. со склада в производство для дальнейшей обработки в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением запасов контракта ГОЗ на сумму 1 000 000 руб. по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением вторичных производственных затрат контракта ГОЗ на сумму 1 000 000 руб. по показателю **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Показатель «2.2.4. Материалы, переданные в переработку»

Стоимость материалов, зарезервированных на складах под контракт ГОЗ, отражается по показателю **2.2.1. Материалы на складах**. Они ожидают передачи в производство. Одним из видов производства является схема переработки давальческого сырья с привлечением стороннего переработчика. В схеме переработки в учете материалов можно выделить два основных события: передача материалов переработчику и признание факта, что они были израсходованы при выпуске продукции.

После передачи переработчику материалы оказываются за рамками организации и для целей мониторинга логично их выделить из общего объема материалов, находящихся на складах на территории организации (так же, как это принято в правилах бухгалтерского учета). При этом принадлежность переданных материалов к контракту ГОЗ сохраняется. В отчетности показывается изменение структуры запасов – внутреннее перераспределение по показателям группы **2.2. Запасы**. Сальдо по показателю **2.2.1. Материалы на складах** уменьшается на стоимость переданных переработчику материалов, а по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** увеличивается на ту же сумму. Стоимость переданных материалов рассчитывается согласно правилам партионного учета.

Использование переданных материалов, подтвержденное отчетами переработчика, отражается в отчетности по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в зависимости от достигнутого результата:

- Материалы переработаны в изделия контракта:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость использованных материалов;
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость использованных материалов.
- Неиспользованные материалы контракта возвращены на склад:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость неиспользованных материалов;
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость неиспользованных материалов.
- Оформлены возвратные отходы контракта:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** на сумму возвратных отходов;
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на сумму возвратных отходов.
- Оформлены возвратные отходы за рамками контракта:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.** на сумму возвратных отходов.
- Материалы контракта списаны из ресурсов контракта из-за утраты:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.** на стоимость утраченных материалов.

Показатель **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** используется только для отражения движения материальных ценностей, переданных переработчику. Производственные затраты по давальческой схеме производства отражаются в рамках группы

2.3. Производство:

- Формирование материальных затрат выпуска:
 - по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость использованных материалов;
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на стоимость использованных материалов.
- Регистрация услуг по переработке от переработчика – участника кооперации:
 - по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на сумму услуг без НДС;
 - по показателю **1.4. Задолженность перед поставщиками** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** на сумму услуг с НДС;
 - по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** на сумму НДС.
- Регистрация услуг по переработке от переработчика, не являющегося участником кооперации:
 - по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** на сумму услуг без НДС.

Полученные от переработчика изделия к учету принимаются как новые материальные ресурсы контракта. Себестоимость выпуска таких изделий показывается по показателю **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.** и по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Показатель «2.2.5. Расходы будущих периодов»

Показатель **2.2.5. Расходы будущих периодов** отражает предварительное резервирование на контракт ГОЗ нематериальных ресурсов в виде признанных расходов организации. Показатель используется в случаях, когда расходы признаются в одном отчетном периоде, а включить их в затраты по контракту целесообразно в другом отчетном периоде или частями в течение нескольких отчетных периодов. В частности, это позволяет обеспечить формирование сопоставимой себестоимости одинаковых изделий, выпускаемых в различные временные периоды.

Показатель имеет весьма узкие границы применения. Данные по нему отражаются при соблюдении следующих условий:

- расходами контракта признается стоимость услуг, оказанных организации участниками кооперации по данному контракту ГОЗ;
- расходы принимаются к учету только в стоимостной оценке;
- отражаются услуги, связанные с выполнением производственных процессов контракта (будущие производственные затраты) или реализацией продукции контракта (будущие коммерческие расходы).

Формирование расходов будущих периодов по контракту отражается по показателю **2.2.5. Расходы будущих периодов** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Списание сумм расходов будущих периодов происходит при их включении в затраты контракта и отражается по показателю **2.2.5. Расходы будущих периодов** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

По показателю **2.2.5. Расходы будущих периодов** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** показывается сумма расходов будущих периодов, ожидающая списания на затраты контракта ГОЗ.

Показатель «2.2.6. Средства производства»

В целях мониторинга формирования производственных ресурсов контракта закупаемые (выделяемые) материальные ценности целесообразно разделить на материалы (будущие предметы труда) и технические средства производства (входят в состав средств труда). Такое разделение оправдано природой использования указанных ресурсов в процессе производства и позволяет более достоверно трактовать состав формируемых ресурсов контрактов.

Понятие «средства труда» объединяет все орудия труда, посредством которых происходит воздействие на предмет труда. Наличие у организации собственных средств труда для выпуска продукции ГОЗ обеспечивает быстрое начало ее производства. Как правило, имеющиеся на момент заключения контракта в распоряжении организации средства труда представлены универсальным оборудованием и инструментом. Восприятие средств труда как единого ресурса осложняется разнообразием применяемых для них в бухгалтерском учете трактовок: инструмент, спецоснастка, основные средства. Для каждой из них установлены свои правила отражения операций. Вне зависимости от этого средства труда как ресурс имеют собственную стоимость, которая в процессе производства переносится в состав себестоимости выпускаемых изделий: посредством амортизации для основных средств, списанием стоимости для инструмента и оснастки.

Как уже отмечалось, показатели группы **2.2. Запасы** отражают формирование части производственных ресурсов перед их использованием в производстве продукции контракта ГОЗ. По показателю **2.2.6. Средства производства** отражается приобретение или создание уникальных средств труда для выполнения контракта ГОЗ. Название показателя **2.2.6. Средства производства** происходит от сокращенного термина «технические средства производства», которым часто определяют средства труда.

Другими словами, если требуется спецоборудование или уникальная оснастка, то их покупают или создают за средства контракта. В процессе приобретения или создания будет определена стоимость технических ресурсов, которая в дальнейшем переносится в себестоимость выпускаемых изделий. Вхождение показателя **2.2.6. Средства производства** в группу **2.2. Запасы** подчеркивает, что отражаемые по ней расходы не относятся к затратам контракта. Показатель **2.2.6. Средства производства**

используется только в том случае, когда сначала регистрируется создание технического ресурса в виде объекта учетных действий, а потом отдельно отражается его использование в производстве с переносом стоимости на затраты контракта. Виды объектов учетных действий:

- объект основных средств;
- экземпляр спецодежды;
- экземпляр инструмента;
- экземпляр спецодежды или средств защиты (редко).

При отсутствии выделенных объектов учетных действий расходы по подготовке производства учитываются в составе производственных затрат по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты**.

В ряде случаев будущие средства труда приобретаются в виде, который не позволяет начать их использование без дополнительной подготовки. Оборотами по показателю **2.2.6. Средства производства** отражаются расходы по подготовке учетных объектов к использованию и все изменения, которые они претерпевают в ходе этого. Рассмотрим несколько примеров.

Пример 3.18

Для выполнения контракта ГОЗ организация приобрела у поставщика – участника кооперации контракта спецодежду на сумму 2 360 000 руб., в том числе НДС в сумме 360 000 руб. Спецодежда рассчитана на использование в течение трехлетнего срока исполнения контракта. Ее стоимость в пропорции, соответствующей количеству выпуска, переносится в себестоимость всех изделий, которые будут изготавливаться с ее применением. В первый месяц использования на затраты контракта списывается 100 000 руб. из стоимости спецодежды.

Условия примера предусматривают последовательное выполнение нескольких хозяйственных операций:

- оприходование на склад спецодежды контракта;
- передача спецодежды контракта в эксплуатацию;
- списание части стоимости спецодежды на затраты контракта.

Результат оприходования на склад спецоснастки, закупленной у поставщика – участника кооперации контракта, показан на рисунке 3.31.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	422 360 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	2 360 000		2 360 000
2.	Распределение ресурсов контракта	422 360 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	2 360 000	2 360 000	0
2.2.1.	Материалы на складах	0		
2.2.2.	НДС входящий	360 000	360 000	
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	0		
2.2.4.	Материалы, переданные в переработку	0		
2.2.5.	Расходы будущих периодов	0		
2.2.6.	Средства производства	2 000 000	2 000 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.31. Приобретена спецоснастка у поставщика – участника кооперации контракта

Оприходование на склад спецоснастки, закупленной у поставщика – участника кооперации контракта на сумму 2 360 000 руб., в отчетности отражается:

- увеличением источников финансирования контракта ГОЗ за счет непогашенной задолженности перед поставщиком – участником кооперации контракта на сумму поставки с НДС в размере 2 360 000 руб. по показателю **1.4. Задолженность перед поставщиками** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- формированием ресурсов контракта в сумме 360 000 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;

- увеличением запасов контракта ГОЗ на сумму 2 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Для простоты рассмотрения в данном и последующих примерах отражение в отчетности дальнейших операций по учету сумм НДС опускается.

Согласно сложившейся практике учетных действий физическая передача спецоснастки со склада в производственное подразделение и списание ее стоимости на затраты признаются независимо выполняемыми операциями. Указанные операции могут быть разнесены по разным отчетным периодам. Именно такая ситуация описана условиями примера: списание стоимости спецоснастки выполняется пропорционально ее использованию.

Передача спецоснастки в производство (в эксплуатацию) сохраняет намерение о ее использовании как технического средства производства при выпуске продукции контракта ГОЗ и, можно сказать, приближает реализацию данного намерения. Таким образом, передача в эксплуатацию будет отражена внутренним оборотом по показателю **2.2.6. Средства производства** – рисунок 3.32.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	422 360 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	422 360 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	2 360 000	4 360 000	2 000 000
2.2.2.	НДС входящий	360 000	360 000	
2.2.6.	Средства производства	2 000 000	4 000 000	2 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.32. Передача спецоснастки со склада в производственное подразделение (в эксплуатацию)

Передача спецоснастки контракта стоимостью 2 000 000 руб. со склада в производственное подразделение (в эксплуатацию) в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением запасов контракта ГОЗ на сумму 2 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**
- ◆ увеличением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 2 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Согласно условиям примера в месяц первого использования спецоснастки сумма в размере 100 000 руб. списывается на производственные затраты контракта – рисунок 3.33.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	422 360 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	422 360 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	2 350 000	4 360 000	2 100 000
2.2.6.	Средства производства	1 900 000	4 000 000	2 100 000
2.3.	Производство	100 000	100 000	0
2.3.1.	Затраты на материалы	0		
2.3.2.	Затраты на оплату труда	0		
2.3.3.	Прочие производственные затраты	100 000	100 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.33. Списание части стоимости спецоснастки контракта на производственные затраты контракта

Списание стоимости спецоснастки контракта ГОЗ в сумме 100 000 руб. на производственные затраты контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 100 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**

- увеличением производственных затрат контракта ГОЗ на сумму 100 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.19

Для выполнения контракта ГОЗ требуется создать испытательный стенд, который в соответствии с учетной политикой организации будет принят к учету как объект основных средств. Стенд создается за счет средств контракта ГОЗ. Перенос его стоимости на затраты контракта будет осуществляться путем начисления амортизации в течение пятилетнего (60 месяцев) срока выполнения контракта после ввода стенда в эксплуатацию.

Для изготовления стенда организация:

- закупила у поставщиков – участников кооперации контракта оборудование, требующее монтажа, на сумму 10 620 000 руб., включая НДС в сумме 1 620 000 руб. Собственно стоимость оборудования составила 9 000 000 руб.;
- использовала собственные материалы на сумму 4 000 000 руб.;
- воспользовалась услугами монтажной организации, не являющейся участником кооперации контракта, на сумму 2 360 000 руб., включая НДС в сумме 360 000 руб. Собственно стоимость услуг составила 2 000 000 руб.

На момент ввода основного средства в эксплуатацию стоимость стенда составила: $9\,000\,000 + 4\,000\,000 + 2\,000\,000 = 15\,000\,000$ руб. Сумма ежемесячной амортизации, относимой на затраты контракта, будет составлять: $15\,000\,000 / 60$ месяцев = 250 000 руб.

Для простоты рассмотрения операции по учету НДС и расчетов с поставщиками будут опущены.

Все хозяйственные операции, посредством которых реализуется описанный пример, могут относиться к разным отчетным периодам, поэтому отражаются в отчетности нарастающим итогом по мере выполнения. Оборотами по показателю **2.2.6. Средства производства** отражаются все виды преобразований технических

средств производства на этапе их подготовки к использованию в производстве. При этом значение в графе **Сальдо операций, руб. коп.** всегда соответствует стоимости данного вида ресурсов, ожидающей своего срока переноса на затраты контракта.

Операция поступления от участника кооперации контракта на склад организации оборудования, требующего монтажа, стоимостью 10 620 000 руб. будет отражена в отчетности следующим образом – рисунок 3.34.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	430 620 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.2.	Кредиты банка	0		
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	0		
1.4.	Задолженность перед поставщиками	10 620 000		10 620 000
2.	Распределение ресурсов контракта	430 620 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	10 620 000	10 620 000	0
2.2.1.	Материалы на складах	0		
2.2.2.	НДС входящий	1 620 000	1 620 000	
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	0		
2.2.4.	Материалы, переданные в переработку	0		
2.2.5.	Расходы будущих периодов	0		
2.2.6.	Средства производства	9 000 000	9 000 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.34. Поступление на склад оборудования, требующего монтажа, купленного за средства контракта и для использования при выполнении контракта

Оприходование на склад оборудования, требующего монтажа, закупленного у поставщика – участника кооперации контракта на сумму 10 620 000 руб., в отчетности отражается:

- увеличением источников финансирования контракта ГОЗ за счет непогашенной задолженности перед поставщиком – участником кооперации контракта на сумму поставки с НДС в размере 10 620 000 руб. по показателю

1.4. Задолженность перед поставщиками в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;

- формированием ресурсов контракта в сумме 1 620 000 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением запасов контракта ГОЗ на сумму 9 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

При передаче оборудования со склада для выполнения монтажных работ изменяется объект учетных действий. Единица оборудования замещается на расходы, формирующие первоначальную стоимость будущего объекта основных средств. При этом для контракта наличие данного вида ресурсов сохраняется, и его стоимость остается прежней. Операция отражается внутренним оборотом по показателю **2.2.6. Средства производства** с сохранением значения в графе **Сальдо операций, руб. коп.** – рисунок 3.35.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	430 620 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	430 620 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	10 620 000	19 620 000	9 000 000
2.2.6.	Средства производства	9 000 000	18 000 000	9 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.35. Передача оборудования (как ресурса контракта) для монтажа

Передача со склада оборудования контракта стоимостью 9 000 000 руб. для выполнения монтажных работ в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением запасов контракта ГОЗ на сумму 9 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 9 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

После отражения операций передачи материалов и активирования услуг по монтажу стенда отчетность примет следующий вид – рисунок 3.36.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	430 620 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	436 620 000			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0	0
2.2.	Запасы	16 620 000	19 620 000	6 000 000	9 000 000
2.2.6.	Средства производства	15 000 000	18 000 000	6 000 000	9 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	6 000 000		6 000 000	

Рис. 3.36. Сбор расходов по монтажу будущего технического ресурса контракта в виде объекта основных средств

Регистрация расходов по монтажу будущего технического средства производства контракта в виде объекта основных средств на сумму 4 000 000 руб. + 2 000 000 руб. = 6 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ увеличением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 6 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 6 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Ввод стенда в эксплуатацию как объекта основных средств контракта ГОЗ с первоначальной стоимостью 15 000 000 руб. в отчетности будет отражен внутренним оборотом по показателю **2.2.6. Средства производства** – рисунок 3.37.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	430 620 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	436 620 000			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0	0
2.2.	Запасы	16 620 000	34 620 000	6 000 000	24 000 000
2.2.6.	Средства производства	15 000 000	33 000 000	6 000 000	24 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	6 000 000		6 000 000	

Рис. 3.37. Ввод в эксплуатацию объекта основных средств, созданного за средства контракта и предназначенного для выполнения контракта ГОЗ

Ввод станда в эксплуатацию как объекта основных средств контракта ГОЗ с первоначальной стоимостью 15 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 15 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 15 000 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

В ходе всех описанных выше преобразований в организации появился ресурс, который может быть непосредственно задействован в производстве продукции контракта. Перенос его стоимости на производственные затраты контракта осуществляется посредством амортизации. Согласно условиям примера в первый месяц начисления амортизации на производственные затраты контракта будет отнесена сумма в размере 250 000 руб. – рисунок 3.38.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	430 620 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	436 620 000			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0	0
2.2.	Запасы	16 370 000	34 620 000	6 000 000	24 250 000
2.2.6.	Средства производства	14 750 000	33 000 000	6 000 000	24 250 000
2.3.	Производство	250 000	250 000	0	0
2.3.1.	Затраты на материалы	0			
2.3.2.	Затраты на оплату труда	0			
2.3.3.	Прочие производственные затраты	250 000	250 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	6 000 000		6 000 000	

Рис. 3.38. Перенос посредством амортизации на затраты контракта ГОЗ стоимости созданных для его выполнения объектов основных средств

Начисление амортизации по объектам основных средств контракта ГОЗ в размере 250 000 руб. с отнесением на производственные затраты контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 250 000 руб. по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением производственных затрат контракта ГОЗ на сумму 250 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

По показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** отражается остаточная стоимость средств производства, ожидающая переноса на производственные затраты контракта.

Рассмотренные примеры позволяют сделать несколько важных наблюдений. Суммы оборотов по показателям могут быть большими по значению, но корректное последовательное отражение всех операций с ресурсами контракта:

- существенно упрощает обоснование понесенных организацией затрат при выполнении контракта ГОЗ;
- позволяет вести мониторинг хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ нарастающим итогом.

Учетная система организации должна обеспечивать расшифровку оборотов, отраженных в полях групп **Движение ресурсов контракта** и **Использование ресурсов контракта**, списками первичных документов, поскольку первичные документы не только содержат стоимостную оценку хозяйственных операций, но и дают ее трактовку при учетных действиях.

Группа «2.3. Производство»

Показатели группы **2.3. Производство** отражают формирование затрат контракта ГОЗ в ходе производственных процессов и их включение в производственную себестоимость выпущенной продукции, активированных работ. Производственные затраты формируются за счет передачи и потребления ранее зарезервированных материальных ресурсов, а также использования других производственных ресурсов организации. Все виды потребляемых производственных ресурсов получают стоимостную оценку в соответствии со своей экономической сущностью:

- использование оборудования как средств труда – в виде амортизации;
- трудовых ресурсов – посредством начисления зарплаты и т. д.

В ходе производственных процессов выделенные под контракт ресурсы претерпевают очередную стадию преобразований, получают новую форму: в учете возникают полуфабрикаты, продукция контракта. Трансформация изменяет форму представления ресурсов контракта, но сохраняет стоимость, накопленную на предыдущих стадиях преобразований.

Сумма незавершенного производства по контракту ГОЗ на отчетную дату определяется значением показателя **2.3. Производство** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** В отличие от показателей групп **2.1. Денежные средства** и **2.2. Запасы** для всех показателей группы **2.3. Производство** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** сохраняется результирующая (накопленная) сумма всех выполненных операций. Показатели группы **2.3. Производство**, посредством которых отражается накопление производственных затрат контракта, при расчете суммы незавершенного производства учитываются со знаком плюс:

- **2.3.1. Затраты на материалы;**

- **2.3.2. Затраты на оплату труда;**
- **2.3.3. Прочие производственные затраты;**
- **2.3.4. Общепроизводственные затраты;**
- **2.3.5. Общехозяйственные затраты;**
- **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы.**

Показатели группы **2.3. Производство**, посредством которых отражается формирование производственной себестоимости полуфабрикатов, а также выпущенной продукции (активированных работ) контракта, при расчете суммы незавершенного производства контракта учитываются со знаком минус:

- **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ;**
- **2.3.8. Выпуск продукции.**

С какой детализацией ведется мониторинг производственных процессов контракта?

В процессе ценообразования будущий исполнитель старается максимально обосновать цену продукции и выполняемых работ. Калькуляции составляются весьма детально, по статьям калькуляции. Эта информация в дальнейшем является основой для проведения план-фактного анализа себестоимости реализованной продукции, выполненных работ. При мониторинге хозяйственной деятельности такая детализация является избыточной. Приемлемая оценка ресурсов, стоимость которых участвует в формировании производственной себестоимости продукции, возможна по нескольким сводным показателям. Ориентируясь на варианты формирования первоначальной стоимости ресурсов, можно выделить следующие показатели производственных затрат:

- **2.3.1. Затраты на материалы;**
- **2.3.2. Затраты на оплату труда;**
- **2.3.3. Прочие производственные затраты;**
- **2.3.4. Общепроизводственные затраты;**
- **2.3.5. Общехозяйственные затраты.**

Показатель «2.3.1. Затраты на материалы»

По показателю **2.3.1. Затраты на материалы** отражается стоимость материалов, потребляемых при выпуске продукции, исходя из норм и нормативов расхода материальных ресурсов:

- сырья;
- основных и вспомогательных материалов;
- покупных полуфабрикатов-заготовок;
- комплектующих изделий;
- топлива;
- тары и упаковки и т. д.

Стоимость таких материалов признается первичными прямыми производственными затратами контракта, а сами материалы перерабатываются в ходе производства в готовую продукцию. Первичными затраты признаются в момент их первого отнесения на контракт. Стоимость материальных ценностей как ресурсов контракта определяется на условиях партионного учета как в случае предварительного формирования ресурсов контракта на складах, так и при непосредственном потреблении ресурсов в производстве. Выделим три основных способа обеспечения контракта материалами:

- резервирование материалов под контракт на складе (данный способ объединяет все варианты целевого приобретения или обособления материалов);
- определение использования материалов при передаче в производство;
- оформление использования материалов после фактического потребления.

Резервирование материалов на складе

Материалы, которые были зарезервированы под контракт ГОЗ при хранении на складе, передаются в производство в рамках контракта (как обособленные ресурсы контракта). При передаче имеет значение только обособленная стоимость материалов, источники их появления у организации уже не рассматриваются. Стоимость материалов, использование которых нормировано при выпуске продукции, отражается по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

и одновременно по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.20

На складе под контракт ГОЗ зарезервированы материалы на сумму 180 000 000 руб. Из их состава для выпуска продукции со склада в производство передаются материалы стоимостью 3 000 000 руб.

Передача предварительно зарезервированных материалов в производство является внутренней операцией контракта. Материалы планируется использовать непосредственно для выпуска продукции – рисунок 3.39.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	450 000 000			
2.1.	Денежные средства	242 100 000	597 900 000	0	355 800 000
2.2.	Запасы	204 900 000	177 900 000	30 000 000	3 000 000
2.2.1.	Материалы на складах	177 000 000	150 000 000	30 000 000	3 000 000
2.2.2.	НДС входящий	27 900 000	27 900 000		
2.3.	Производство	3 000 000	3 000 000	0	0
2.3.1.	Затраты на материалы	3 000 000	3 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	30 000 000		30 000 000	

Рис. 3.39. Передача материалов контракта со склада в производство для выпуска продукции контракта ГОЗ

Указанная в примере передача со склада в производство материалов контракта стоимостью 3 000 000 руб. в отчетности отражается:

- уменьшением запасов контракта на сумму 3 000 000 руб. по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением производственных затрат контракта на сумму 3 000 000 руб. по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Определение использования материалов при передаче в производство

Система резервирования материалов на складах для решения задач обеспечения производства материальными ресурсами применяется не на всех предприятиях. Использование материалов для выпуска продукции контракта ГОЗ может определяться в момент передачи материалов со склада в производство. Данный вариант предполагает, что до момента передачи в производство материалы находятся на свободном остатке склада, источником их приобретения не является кооперация контракта ГОЗ. Передача материалов в производство отражается по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Пример 3.21

Со свободного остатка склада в производство для выполнения контракта ГОЗ передаются материалы на сумму 2 000 000 руб.

Потребность в конкретных материалах определяется сформированными производственными заданиями на выпуск продукции контракта или ее комплектующих. Производственные подразделения запрашивают необходимые материалы со склада. Получаемые материалы планируется использовать непосредственно для выпуска продукции – рисунок 3.40.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	452 000 000			
2.1.	Денежные средства	242 100 000	597 900 000	0	355 800 000
2.2.	Запасы	207 900 000	177 900 000	30 000 000	
2.2.1.	Материалы на складах	180 000 000	150 000 000	30 000 000	
2.2.2.	НДС входящий	27 900 000	27 900 000		
2.3.	Производство	2 000 000	0	2 000 000	0
2.3.1.	Затраты на материалы	2 000 000		2 000 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	32 000 000		32 000 000	

Рис. 3.40. Передача материалов со свободного остатка склада

в производство для выпуска продукции контракта ГОЗ

Передача со свободного остатка склада в производство материалов стоимостью 2 000 000 руб. для выполнения контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- увеличением производственных затрат контракта на сумму 2 000 000 руб. по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.;**
- увеличением значения контрольного правила на сумму 2 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Подобная ситуация наблюдается, когда для выполнения контракта передаются материалы, находящиеся на складе в резерве под другой контракт государственного заказчика. В этом случае стоимость передаваемых материалов может быть отражена по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика / заказчика, руб. коп.** С точки зрения управления указанное действие корректнее отразить в два этапа. Сначала изменить резерв на складе (см. раздел «Показатель "2.2.1. Материалы на складах"» на стр. 105), тем самым зафиксировав принятое решение об изменении использования конкретного материального ресурса. Как правило, такие решения принимаются сотрудниками службы материально-технического обеспечения (см. рисунок 3.18) или производственной службы. И уже отдельной операцией оформить собственно передачу материала со склада в производство в рамках контракта (см. пример 3.20). Исполнителями указанной операции будут сотрудники склада. Описанное последовательное отражение также оправдано тем, что принятие решения и его исполнение могут относиться к разным отчетным периодам.

Оформление использования материалов после потребления

Материалы, необходимые для выпуска продукции контракта ГОЗ, на момент потребности в них могут уже находиться в составе незавершенного производства (НЗП). Это характерно для различного рода расходных материалов, нормалей, стандартных комплектующих, мерных материалов и т.д. Как правило, источником появления таких материалов являются собственные средства организации. Передача их со склада в производство осуществляется по отдельным регламентам, не связанным с выполнением конкретного контракта или выпуском определенной продукции.

На момент передачи неизвестен полный состав изделий, в изготовлении которых данные материалы могут быть задействованы. Стоимость таких материалов включается в затраты контракта ГОЗ по факту их безвозвратного потребления и отражается по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Пример 3.22

В процессе изготовления продукции контракта ГОЗ была израсходована краска, ранее переданная в состав незавершенного производства. Стоимость израсходованной краски составила 4 000 руб.

Для выпуска продукции контракта краска использовалась по фактической потребности. Перед этим ее не нужно было целевым образом закупать, заказывать на складе. Такой характер использования материального ресурса сложился в силу нескольких факторов:

- отсутствуют специальные требования к подтверждению качественных характеристик используемого материала;
- требуемое количество материала не соответствует используемой для его хранения упаковке (по условиям техники безопасности разлив краски на складе не производится, в производство краска передается дискретно по единицам упаковки);
- невозможность обособленного хранения требуемого количества материала из-за потенциального ухудшения качественных характеристик или приведения материала в негодность и т. д.

Материал со склада в производство может передаваться несколькими документами (например, для передачи могут использоваться документы «Требование-накладная» по форме М-11). Стоимость материалов в рамках каждого документа определяется по правилам партионного учета. Данные о партиях, сформировавших стоимость переданных материалов, сохраняются и при нахождении материалов в составе незавершенного производства. Исходя из этих правил и была определена стоимость материалов,

использованных для выполнения контракта, в сумме 4000 руб. – рисунок 3.41.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	450 004 000			
2.1.	Денежные средства	242 100 000	597 900 000	0	355 800 000
2.2.	Запасы	207 900 000	177 900 000	30 000 000	
2.2.1.	Материалы на складах	180 000 000	150 000 000	30 000 000	
2.2.2.	НДС входящий	27 900 000	27 900 000		
2.3.	Производство	4 000	0	4 000	0
2.3.1.	Затраты на материалы	4 000		4 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	30 004 000		30 004 000	

Рис. 3.41. Материальные ресурсы, использованные для выпуска продукции контракта ГОЗ из свободного остатка незавершенного производства

Потребление материалов из свободного остатка незавершенного производства стоимостью 4000 руб. для выполнения контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- увеличением производственных затрат контракта на сумму 4000 руб. по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 4000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Технологические особенности большинства производственных процессов таковы, что обработка полученных со склада материалов начинается с определенным лагом по времени. До начала обработки материалы, находящиеся в составе незавершенного производства, сохраняют альтернативность использования и могут в силу производственной необходимости направляться на выпуск изделий по другим контрактам ГОЗ или иным направлениям деятельности. Это определяет изменения суммы производственных затрат контракта ГОЗ до момента включения стоимости потребленных ресурсов в производственную себестоимость выпущенных полуфабрикатов и продукции контракта ГОЗ. Также

сумма производственных затрат уменьшается при возврате неиспользованных материалов из производства на склад. Движение материальных ресурсов контракта ГОЗ в производстве в отчетности отражается следующим образом:

- Возврат материалов контракта из производства на склад с сохранением резерва под контракт:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- Передача материалов контракта в другое подразделение с сохранением резерва под контракт (фиксируется внутренний оборот по показателю **2.3.1. Затраты на материалы**):
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- Использование в НЗП материалов контракта для выпуска продукции других контрактов государственного заказчика:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.**
- Использование в НЗП материалов контракта для выпуска продукции по иным направлениям деятельности:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**
- Списание материалов контракта из производства при их утрате (по итогам инвентаризации) с дальнейшим отнесением на виновных:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Показатель «2.3.2. Затраты на оплату труда»

По показателю **2.3.2. Затраты на оплату труда** отражаются:

- основная и дополнительная заработная плата основных производственных рабочих, инженерно-технических и других категорий работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции (основных работников);
- установленные законодательством начисления на заработную плату.

Данные виды начислений признаются прямыми производственными затратами контракта ГОЗ. Обоснованность начислений подтверждается оформленными нарядами, определяющими выработку сотрудников при выполнении технологических операций или видов работ. После признания факта выполнения технологических операций, видов работ по выпуску конкретной продукции контракта ГОЗ оснований для изменения трактовки данных затрат не предусмотрено, поэтому в отчетности отсутствует возможность передачи таких затрат за рамки контракта. Затраты формируются как результат состоявшегося и окончательного использования части трудовых ресурсов организации, они отражаются в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Стоимость данного ресурса для контракта ГОЗ определяется сложившейся на предприятии системой оплаты труда и загрузкой работников. Система оплаты труда организации устанавливается коллективным договором, соглашением, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Отклонения суммы зарплаты, фактически относимой на контракт, от значения соответствующего целевого параметра контракта могут быть вызваны:

- несовершенством нормативов, использовавшихся при ценообразовании;
- некорректной начальной оценкой объема работ, подлежащих выполнению;
- привлечением к исполнению технологических операций, видов работ по контракту специалистов несоответствующей квалификации и т. д.

При этом в соответствии с методом начислений признание данного вида затрат не зависит от факта и способа выплаты зарплаты сотрудникам предприятия. Отчетность не предполагает какого-либо прямого сопоставления оформленных производственных затрат контракта по показателю **2.3.2. Затраты на оплату труда** с суммами платежей с отдельного счета контракта по разрешенному типу платежей «оплата труда работников предприятия (при одновременной уплате соответствующих налогов и взносов)». Косвенное сопоставление возможно только условно, через контрольное правило, но оно не является объектом мониторинга при раздельном учете по контрактам ГОЗ.

Показатель «2.3.3. Прочие производственные затраты»

Показатель **2.3.3. Прочие производственные затраты** объединяет самые разнообразные виды прямых затрат, которые признаются первичными производственными затратами контракта ГОЗ, но не вошли в два предыдущих показателя. Данный вид затрат выделяет то, что они дают исключительно стоимостную оценку произошедших событий и действий. После того как действие совершилось, его нельзя отменить, потому что сама отмена является уже новым действием и имеет собственную стоимостную оценку. Данная особенность ограничивает передачу таких затрат между контрактами и направлениями деятельности организации. В себестоимость продукции контракта ГОЗ они входят по статьям калькуляции, соответствующим характеру формирования:

- услуги и работы соисполнителей при выпуске продукции контракта;
- ненормируемые обоснованные расходы при выпуске продукции контракта;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- пусковые затраты;
- затраты на подготовку и освоение новых видов продукции;
- специальные затраты.

Затраты, отражаемые по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты**, формируются за счет потребления всех видов производственных ресурсов (материальных, трудовых и т.д.), созданных за счет различных источников. Рассмотрим несколько примеров отражения затрат.

Работы соисполнителей – участников кооперации

Активированные работы соисполнителей – участников кооперации контракта сразу признаются производственными затратами контракта и отражаются по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.** Сумма входящего НДС по выполненным работам отражается аналогично сумме входящего НДС при закупках материалов у поставщиков – участников кооперации контракта (см. раздел «Показатель "2.2.2. НДС входящий"» на стр. 109).

Пример 3.23

Активированы работы соисполнителя – участника кооперации контракта на сумму 11 800 000 руб., в том числе НДС в сумме 1 800 000 руб.

Стоимость работ, выполненных соисполнителем – участником кооперации контракта, включается в состав производственных затрат контракта – рисунок 3.42.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	7
1.	Финансирование контракта	431 800 000		
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000		420 000 000
1.4.	Задолженность перед поставщиками	11 800 000		11 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта	431 800 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.2.	Запасы	1 800 000	1 800 000	0
2.2.2.	НДС входящий	1 800 000	1 800 000	
2.3.	Производство	10 000 000	10 000 000	0
2.3.3.	Прочие производственные затраты	10 000 000	10 000 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		

Рис. 3.42. Активированы работы соисполнителя – участника кооперации контракта ГОЗ

Активирование работ соисполнителя – участника кооперации контракта в сумме 11 800 000 руб. в отчетности отражается:

- увеличением обязательств организации перед участниками кооперации контракта на сумму 11 800 000 руб. по показателю **1.4. Задолженность перед поставщиками** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением производственных затрат контракта ГОЗ в размере 10 000 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением ресурсов контракта на сумму 1 800 000 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Работы соисполнителей, не являющихся участниками кооперации

Сумма активированных работ соисполнителей, не являющихся участниками кооперации контракта, сразу признается производственными затратами контракта и отражается по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** Сумма входящего НДС по выполненным работам в отчетности не отражается.

Пример 3.24

Активированы работы соисполнителя, не являющегося участником кооперации контракта, на сумму 2 360 000 руб., в том числе НДС в сумме 360 000 руб.

Сумма входящего НДС учитывается за рамками контракта, в состав производственных затрат контракта включается стоимость работ без НДС – рисунок 3.43.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	422 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.3.	Производство	2 000 000	0	2 000 000
2.3.3.	Прочие производственные затраты	2 000 000		2 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	2 000 000		2 000 000

Рис. 3.43. Активированы работы соисполнителя, не являющегося участником кооперации контракта ГОЗ

Активирование работ соисполнителя, не являющегося участником кооперации контракта ГОЗ, в сумме 2 360 000 руб., включая НДС в размере 360 000 руб., в отчетности отражается:

- ◆ увеличением производственных затрат контракта на сумму 2 000 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 2 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Работы собственных подразделений для контракта

Организация производственных процессов в ходе выполнения контракта ГОЗ может быть разнообразной. В состав производственной себестоимости продукции контракта могут включаться работы, выполненные подразделениями за рамками основной цепочки прохождения производственных процессов контракта и с использованием собственных ресурсов организации, но непосредственно связанные с выполнением контракта. Себестоимость таких работ после их признания затратами контракта ГОЗ отражается по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Пример 3.25

На производственные затраты контракта ГОЗ отнесена стоимость работ подразделений организации в размере 1 000 000 руб.

В данном примере учетная система предприятия допускает привлечение отдельных подразделений организации к выпуску продукции контракта ГОЗ как внутренних соисполнителей. Используя все имеющиеся в их распоряжении производственные ресурсы, такие подразделения могут выполнять определенные виды обработки, настройки, испытаний экземпляров продукции контракта или ее комплектующих, находящихся при этом в зоне ответственности основных производственных цехов. Производственная себестоимость таких внутренних работ формируется на основании единых правил для продукции контрактов ГОЗ, она включается в себестоимость продукции контракта одной суммой с возможностью ее раскрытия до исходных затрат. Согласно условиям примера производственная себестоимость работ, выполненных с использованием ресурсов, не имевших предварительного выделения в учете под контракт и признанных затратами контракта по факту активирования, составляет 1 000 000 руб. – рисунок 3.44.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	421 000 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.3.	Производство	1 000 000	0	1 000 000
2.3.3.	Прочие производственные затраты	1 000 000		1 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	1 000 000		1 000 000

Рис. 3.44. Признание затратами контракта ГОЗ стоимости работ, выполненных подразделениями с использованием собственных ресурсов организации

Списание стоимости работ собственных подразделений в сумме 1 000 000 руб. на производственные затраты контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- ◆ увеличением производственных затрат контракта на сумму 1 000 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 1 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Списание материалов контракта в состав специальных затрат

Из состава материальных ценностей, зарезервированных на складах для выполнения контракта ГОЗ, часть материалов может быть списана в состав специальных затрат контракта.

Пример 3.26

Для изготовления технической документации со склада в производство передаются материалы контракта на сумму 25 000 руб.

Материалы контракта, списываемые в состав специальных затрат контракта, участвуют в обеспечении выпуска продукции. Чаще всего нормы их расхода на единицу выпускаемой продукции не задаются, поэтому они не относятся к прямым материальным затратам контракта. Стоимость таких материалов входит в сумму специальных затрат и отражается по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** – рисунок 3.45.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	450 000 000			
2.1.	Денежные средства	242 100 000	597 900 000	0	355 800 000
2.2.	Запасы	207 875 000	177 900 000	30 000 000	25 000
2.2.1.	Материалы на складах	179 975 000	150 000 000	30 000 000	25 000
2.2.2.	НДС входящий	27 900 000	27 900 000		
2.3.	Производство	25 000	25 000	0	0
2.3.3.	Прочие производственные затраты	25 000	25 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	30 000 000		30 000 000	

Рис. 3.45. Списание материалов контракта в состав специальных затрат контракта ГОЗ

Списание материалов контракта стоимостью 25 000 руб. в состав специальных затрат контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- уменьшением запасов контракта на сумму 25 000 руб. по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением производственных затрат контракта на сумму 25 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Передача в состав специальных затрат контракта ГОЗ материалов со свободного остатка склада отражается формированием производственных затрат контракта по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Использование универсального оборудования для выполнения контракта

Амортизация универсального оборудования может признаваться прямыми производственными затратами контракта ГОЗ при наличии системы регистрации использования оборудования. Сумма такой амортизации отражается по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Пример 3.27

На прямые производственные затраты контракта ГОЗ отнесена сумма амортизации при использовании универсального оборудования в размере 300 000 руб.

Указанная операция возможна только в случае, когда для рассматриваемых единиц оборудования (принятых в учете организации как основные средства) есть возможность регистрации их участия в обработке изделий конкретного контракта или направления деятельности. Применение таких данных в учете в виде базы целевого распределения амортизации по контрактам должно быть отражено в учетной политике организации. При отсутствии системы регистрации использования оборудования амортизация универсального оборудования учитывается в составе общепроизводственных затрат. В примере относимая на контракт сумма 300 000 руб. получена в результате целевого распределения амортизации и признается производственными затратами контракта – рисунок 3.46.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта	
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000		
2.	Распределение ресурсов контракта	420 300 000		
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0
2.3.	Производство	300 000	0	300 000
2.3.3.	Прочие производственные затраты	300 000		300 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	300 000		300 000

Рис. 3.46. Признание прямыми производственными затратами контракта ГОЗ амортизации при использовании универсального оборудования

Списание амортизации в сумме 300 000 руб. на прямые производственные затраты контракта ГОЗ в отчетности отражается:

- увеличением производственных затрат контракта на сумму 300 000 руб. по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 300 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**.

Аналогичным образом при наличии системы регистрации использования прямыми затратами контракта ГОЗ может признаваться списываемая стоимость универсальных инструментов и спецоснастки, задействованных для выполнения контракта. В противном случае списываемая стоимость универсальных инструментов и спецоснастки относится на общепроизводственные затраты.

Эксплуатация оборудования контракта

Наряду с универсальным оборудованием для выполнения контракта ГОЗ применяется оборудование, созданное за счет средств контракта. Амортизация в ходе эксплуатации данного вида оборудования начисляется в рамках контракта и в отчетности отражается:

- уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму амортизации по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением производственных затрат контракта ГОЗ на сумму амортизации по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Операция рассмотрена ранее в рамках примера 3.19.

Эксплуатация спецоснастки контракта

Наряду с универсальной спецоснасткой для выполнения контракта ГОЗ применяется спецоснастка, созданная за счет средств контракта.

Списание стоимости такой спецоснастки на затраты контракта ГОЗ происходит в рамках контракта и в отчетности отражается:

- уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму списания по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением производственных затрат контракта ГОЗ на сумму списания по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Операция рассмотрена ранее в рамках примера 3.18.

Показатель

«2.3.4. Общепроизводственные затраты»

Показатель **2.3.4. Общепроизводственные затраты** применяется для отражения доли общепроизводственных затрат, отнесенных на контракт ГОЗ по результатам распределения соответствующего вида накладных расходов. Показатель отражает особый вид производственных затрат контракта. Он формируется по отчетным периодам, в течение которых для выполнения контракта были задействованы производственные подразделения (есть база распределения для данного вида накладных расходов). Первичная регистрация общепроизводственных затрат выполняется по производственным подразделениям. В целях обоснованности включения в себестоимость продукции контракта ГОЗ данного вида накладных расходов необходимо обеспечить режим распределения, при котором на контракт ГОЗ могут быть отнесены только общепроизводственные затраты подразделений, непосредственно задействованных в изготовлении продукции контракта.

Общепроизводственные затраты определяются суммой расходов на поддержание функционирования производственных подразделений, а для этого в основном используются собственные ресурсы организации. Отнесенную на контракт ГОЗ сумму общепроизводственных затрат можно считать общей стоимостью ресурсов, предоставленных организацией для обеспечения выполнения производственных процессов контракта ГОЗ. Сумма распределенных на контракт ГОЗ общепроизводственных затрат в составе производственных затрат контракта отражается по показателю **2.3.4. Общепроизводственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Показатель «2.3.5. Общехозяйственные затраты»

Применение в отчетности показателя **2.3.5. Общехозяйственные затраты** определяется учетной политикой организации и зависит от выбранного способа распределения общехозяйственных затрат. Данные по показателю **2.3.5. Общехозяйственные затраты** отражаются в том случае, если принято решение о включении общехозяйственных затрат в состав производственной себестоимости продукции. Показатель отражает особый вид производственных затрат контракта. Он формируется по отчетным периодам, в которых есть база распределения для данного вида накладных расходов, принятая в учетной политике организации.

Отнесенную на контракт ГОЗ сумму общехозяйственных затрат можно считать общей стоимостью ресурсов, предоставленных организацией для управления исполнением контракта. Сумма распределенных на контракт ГОЗ общехозяйственных затрат в составе производственных затрат контракта отражается по показателю **2.3.5. Общехозяйственные затраты** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Показатель «2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы»

Использование показателя **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы** определяется организацией учетных действий на предприятии (например, применением полуфабрикатного способа производства) и не является обязательным. Показатель применяется для отражения движения промежуточных ресурсов контракта:

- передача полуфабрикатов контракта из мест временного хранения (складов) в производство для дальнейшей обработки;
- передача полуфабрикатов контракта между производственными подразделениями в ходе технологических процессов;
- отнесение на затраты одних подразделений стоимости работ других подразделений, задействованных в выполнении контракта ГОЗ.

Параллельно применяются различные виды движения полуфабрикатов контракта ГОЗ. Движение полуфабрикатов, ранее выпущенных в рамках контракта, не оказывает влияния на состав

исходных затрат. Полуфабрикаты, изготовленные за рамками контракта, привносятся в контракт своей стоимостью одной суммой, без расшифровки по отдельным показателям. По показателю **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы** отражается только движение обособленных ресурсов контракта, поэтому соответствующие значения указываются в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Передача полуфабрикатов контракта со склада в производство для дальнейшей обработки рассмотрена в примере 3.17.

Пример 3.28

Для дальнейшей обработки из одного подразделения в другое передаются полуфабрикаты контракта, имеющие производственную себестоимость 2 500 000 руб.

Передача полуфабрикатов контракта между подразделениями выполняется, минуя склад. Данный вариант передачи должен быть предусмотрен в учетной политике организации. Операция не влияет на состав исходных затрат контракта и отражает завершение одной из промежуточных стадий производственного процесса выпуска продукции контракта – рисунок 3.47.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	500 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.3.	Производство	140 000 000	92 500 000	50 000 000	2 500 000
2.3.6.	Полуфабрикаты, внутренние работы	2 500 000	2 500 000		
2.3.7.	Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ	- 2 500 000			2 500 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	80 000 000		80 000 000	

Рис. 3.47. Передача полуфабрикатов контракта между подразделениями

Передача полуфабрикатов контракта ГОЗ стоимостью 2 500 000 руб. между подразделениями в отчетности отражается:

- увеличением незавершенного производства по контракту на сумму 2 500 000 руб. по показателю **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- уменьшением незавершенного производства по контракту на сумму 2 500 000 руб. по показателю **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Аналогичным образом отражается стоимость работ подразделений-соисполнителей при ее списании на затраты других подразделений в рамках выполнения контракта ГОЗ.

Показатель

«2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ»

Использование показателя **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** определяется организацией учетных действий на предприятии (например, применением полуфабрикатного способа производства) и не является обязательным. Показатель применяется для отражения движения промежуточных ресурсов контракта ГОЗ:

- выпуска полуфабрикатов контракта с их передачей в места временного хранения (склады);
- выпуска полуфабрикатов контракта с их передачей в другие подразделения для дальнейшей обработки;
- активирования работ одних подразделений со списанием их стоимости на затраты других подразделений, задействованных в выполнении контракта.

По показателю **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** отражаются операции, регистрирующие возникновение полуфабрикатов как новой формы представления ресурсов контракта ГОЗ. Очередная стадия преобразования ресурсов в рамках незавершенного производства по контракту.

По показателю **2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ** отражается только движение обособленных ресурсов контракта, поэтому соответствующие значения указываются в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Примеры отражения операций по показателю:

- выпуск полуфабрикатов контракта на склад рассмотрен в примере 3.15;
- передача полуфабрикатов контракта между подразделениями рассмотрена в примере 3.28.

Показатель «2.3.8. Выпуск продукции»

Показатель **2.3.8. Выпуск продукции** отражает производственную себестоимость переданной на склад продукции контракта, активированных заказчиком работ. По показателю **2.3.8. Выпуск продукции** отражается только движение обособленных ресурсов контракта, поэтому соответствующие значения указываются в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.29

На склад приходится продукция контракта ГОЗ. Производственная себестоимость продукции контракта составила 50 000 000 руб.

Наиболее часто передача выпущенной продукции на склад оформляется документами **Накладная на передачу готовой продукции в места хранения** по форме **МХ-18**. Продукцией контракта признаются изделия, предназначенные для отгрузки заказчику – рисунок 3.48.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	500 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.3.	Производство	90 000 000	90 000 000	50 000 000	50 000 000
2.3.8.	Выпуск продукции	- 50 000 000			50 000 000
2.4.	Готовый товар на складе	50 000 000	50 000 000		
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	80 000 000		80 000 000	

Рис. 3.48. Передача на склад выпущенной продукции контракта

Передача на склад выпущенной продукции контракта ГОЗ с производственной себестоимостью 50 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением незавершенного производства по контракту на сумму 50 000 000 руб. по показателю **2.3.8. Выпуск продукции** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением запасов контракта на сумму 50 000 000 руб. по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Пример 3.30

Активированы заказчиком работы контракта ГОЗ на сумму 11 800 000 руб., в том числе НДС в сумме 1 800 000 руб. Производственная себестоимость выполнения работ составила 9 000 000 руб.

Активирование сданных работ контракта отражается в отчетности по нескольким показателям – рисунок 3.49.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	501 800 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.3.	Производство	131 000 000	90 000 000	50 000 000	9 000 000
2.3.8.	Выпуск продукции	- 9 000 000			9 000 000
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	11 800 000			
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	9 000 000	9 000 000		
3.5.	НДС с выручки от продаж	1 800 000		1 800 000	
3.6.	Прибыль контракта	1 000 000			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	81 800 000		81 800 000	

Рис. 3.49. Активированы сданные заказчику работы контракта

Активирование сданных заказчику работ в сумме 11 800 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением незавершенного производства по контракту на сумму 9 000 000 руб. по показателю **2.3.8. Выпуск продукции** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением доходов контракта ГОЗ на сумму выручки от сдачи работ контракта в размере 11 800 000 руб. по показателю **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**;
- увеличением расходов контракта на сумму производственной себестоимости сданных работ в размере 9 000 000 руб. по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением расходов контракта на начисленную сумму НДС с выручки от продаж в размере 1 800 000 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на 1 800 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Показатель «2.4. Готовый товар на складе»

По показателю **2.4. Готовый товар на складах** отражаются ресурсы контракта, материальная форма и качественные параметры которых позволяют использовать их для непосредственного выполнения обязательств организации перед заказчиком в рамках контракта ГОЗ. Это изделия, полностью готовые к отгрузке. Рассмотрим, как формируется данный вид ресурсов контракта и как может использоваться.

Появление ресурсов контракта ГОЗ по показателю **2.4. Готовый товар на складах** возможно несколькими способами, а именно:

- выпуск продукции в рамках контракта;
- передача на контракт продукции, выпущенной по другому контракту;
- резервирование на контракт продукции со свободного остатка склада;
- закупка покупных изделий.

Покупные изделия входят в спецификацию отгрузки контракта как отдельные, независимо отгружаемые позиции. При этом они реализуются заказчику без каких-либо доработок и изменений. Фактически это перепродажа товара.

В ходе хозяйственной деятельности организация может применять один из перечисленных выше способов или любую их комбинацию. Вне зависимости от способа формирования ресурсов по показателю **2.4. Готовый товар на складах** при отгрузке заказчику все учитываемые изделия признаются продукцией контракта ГОЗ.

Выпуск продукции в рамках контракта

Используя производственные ресурсы контракта, организация самостоятельно или с привлечением подрядчиков (соисполнителей, внешних переработчиков) обеспечивает выпуск продукции контракта. Поступление на склад выпущенных в рамках контракта ГОЗ изделий по производственной себестоимости рассматривается в примере 3.29.

Передача на контракт продукции, выпущенной по другому контракту

Данный вариант встречается довольно редко. В момент нахождения на складе продукции, выпущенной в рамках другого контракта государственного заказчика, принимается решение отгрузить ее в счет исполнения обязательств организации по рассматриваемому контракту ГОЗ. Производственная себестоимость такой продукции была сформирована в рамках другого контракта ГОЗ, но применение общих для всего предприятия правил учета и распределения затрат позволяют наследовать не только общую сумму себестоимости. Учетная система предприятия должна иметь возможность раскрыть стоимость передаваемых ресурсов до исходных затрат по первичным документам. Такое раскрытие обеспечивает обоснование затрат, сформировавших себестоимость продукции, вне зависимости от того, за счет каких средств были обеспечены потребленные при выпуске ресурсы.

Пример 3.31

На складе под контракт ГОЗ резервируется продукция другого контракта государственного заказчика, стоимость которой составляет 15 000 000 руб.

Выделение на контракт ГОЗ ресурсов в виде продукции, выпущенной по другому контракту государственного заказчика, показано на рисунке 3.50.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	5	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	515 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	0
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	0	30 000 000
2.3.	Производство	140 000 000	90 000 000	0	50 000 000
2.4.	Готовый товар на складе	15 000 000		15 000 000	
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	95 000 000		15 000 000	80 000 000

Рис. 3.50 Резервирование на складе под контракт ГОЗ продукции, выпущенной по другому контракту государственного заказчика

Резервирование на складе под контракт ГОЗ продукции, ранее выпущенной в рамках другого контракта государственного заказчика, стоимостью 15 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ увеличением запасов контракта на сумму 15 000 000 руб. по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на 15 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**.

Передача на контракт продукции со свободного остатка склада

Не всегда контракт ГОЗ предполагает отгрузку товаров, которые требуется изготавливать специально под контракт. Необходимые товары организация-исполнитель ГОЗ может выпускать серийно, отгрузка возможна со свободного остатка склада. Стоимость передаваемых на контракт ГОЗ изделий, так же как и в предыдущем случае, обосновывается применением общих для всего предприятия правил учета и распределения затрат, формирования себестоимости выпускаемых изделий. Стоимость передаваемых

ресурсов должна раскрываться до исходных затрат по первичным документам. Выпуск продукции обеспечен ресурсами, которые были приобретены за счет собственных средств организации.

Пример 3.32

На складе под контракт ГОЗ резервируется продукция со свободного остатка склада, стоимость которой составляет 12 000 000 руб.

Выделение на контракт ГОЗ ресурсов в виде продукции, выпущенной за рамками контрактов ГОЗ, показано на рисунке 3.51.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.
		3	4	5	6
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	512 000 000			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	0
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	0	30 000 000
2.3.	Производство	140 000 000	90 000 000	0	50 000 000
2.4.	Готовый товар на складе	12 000 000			12 000 000
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	92 000 000			92 000 000

Рис. 3.51. Резервирование под контракт ГОЗ продукции со свободного остатка склада

Резервирование на складе под контракт ГОЗ продукции со свободного остатка склада стоимостью 12 000 000 руб. в отчетности отражается:

- ◆ увеличением запасов контракта на сумму 12 000 000 руб. по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на 12 000 000 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**.

Продукция как ресурс контракта ГОЗ обладает теми же свойствами, которыми наделены и другие ресурсы контракта. Рассмотренные выше примеры показали:

- формирование ресурса может происходить за счет средств из разных источников;
- решения о формировании и использовании ресурсов контракта определяются экономической целесообразностью для организации в текущем периоде исполнения;
- любое выделение ресурсов сохраняет альтернативность для дальнейшего использования.

В силу этого продукция, зарезервированная под контракт, может быть использована следующим образом:

- отгружена заказчику по контракту ГОЗ – производственная себестоимость реализованной продукции указывается по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- передана в резерв под другой контракт государственного заказчика – производственная себестоимость переданной продукции указывается по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**;
- передана на свободный остаток склада – производственная себестоимость переданной продукции указывается по показателю **2.4. Готовый товар на складах** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Группа «3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг»

Показатели группы **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** позволяют сформировать финансовый результат выполнения контракта ГОЗ, фиксируя доходы и окончательные расходы исполнения контракта. При реализации завершается процесс преобразования ресурсов внутри организации-исполнителя ГОЗ: стоимость задействованных ресурсов контракта признается расходами, обеспечившими выполнение обязательств предприятия перед заказчиком и получение дохода по контракту.

Доход от реализации продукции контракта ГОЗ отражается по показателю **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

Расходы, обеспечившие получение дохода по контракту ГОЗ, в отчетности отражаются в графе **Сальдо операций, руб. коп.** по следующим показателям:

- Производственные расходы контракта ГОЗ:
 - **3.1. Себестоимость реализованной продукции.**
- Непроизводственные расходы контракта ГОЗ:
 - **3.2. Административно-управленческие расходы;**
 - **3.3. Коммерческие расходы;**
 - **3.4. Проценты по кредитам банка;**
 - **3.5. НДС с выручки от продаж.**

Сопоставление полученных по контракту доходов и расходов показывает значение показателя **3.6. Прибыль контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** Для корректной оценки размера полученной прибыли/убытка контракта ГОЗ также требуется учитывать значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.** Если на момент завершения контракта ГОЗ значение контрольного правила привести в ноль нет возможности, то финансовый результат выполнения контракта ГОЗ определяется по значениям двух показателей: **3.6. Прибыль контракта** и **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.** Примеры анализа финансового результат контракта ГОЗ приведены в разделе «Закрытие контракта: финансовый результат» на стр. 219.

Рассмотрим использование отдельных показателей группы **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** более подробно.

Показатель «3.1. Себестоимость реализованной продукции»

По показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** отражаются следующие данные:

- В графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.:**
 - производственная себестоимость реализованной продукции контракта ГОЗ;

- производственная себестоимость активированных работ, выполненных в рамках контракта ГОЗ.
- В графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.:**
 - стоимость реализованной продукции, определенной под отгрузку по контракту ГОЗ со свободного остатка склада;
 - себестоимость активированных работ, выполненных вне рамок контракта ГОЗ.

Показатель «3.2 Административно-управленческие расходы»

Применение в отчетности показателя **3.2. Административно-управленческие расходы** определяется учетной политикой организации и зависит от выбранного способа распределения общехозяйственных затрат. Данные по показателю **3.2. Административно-управленческие расходы** отражаются в том случае, если общехозяйственные затраты относятся на финансовый результат контракта по методу «директ-костинг». Показатель отражает особый вид непроизводственных затрат контракта. Он формируется по отчетным периодам, в которых есть база распределения для данного вида накладных расходов, принятая в учетной политике организации.

Отнесенную на контракт ГОЗ сумму общехозяйственных затрат можно считать суммой компенсации части расходов, понесенных организацией на управление во временном периоде исполнения контракта. Сумма распределенных на контракт ГОЗ общехозяйственных затрат отражается по показателю **3.2. Административно-управленческие расходы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Показатель «3.3. Коммерческие расходы»

По показателю **3.3. Коммерческие расходы** отражаются расходы на продажу продукции контракта ГОЗ. В их составе учитываются:

- услуги, оказанные организации участниками кооперации контракта;
- работы, выполненные в ходе выполнения контракта собственными подразделениями предприятия.

Показатель «3.4. Проценты по кредитам банка»

Использование показателя **3.4. Проценты по кредитам банка** определяется учетной политикой организации. Разные виды учета, которые ведет организация, предполагают определенную вариативность в способе отражения процентов по кредитам банка. Руководствуясь желанием максимально совместить правила учетных действий по разным видам учета (бухгалтерскому и налоговому), большинство предприятий начисленные проценты банков относят на финансовый результат организации. При использовании указанного способа сумма начисленных процентов по целевым кредитам контракта отражается по показателю **3.4. Проценты по кредитам банка** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Как обоснованные расходы контракта ГОЗ принимаются только проценты по кредитам, привлечение которых документально согласовано государственным заказчиком в контракте. После начала использования отдельных счетов денежные средства по таким кредитам поступают на отдельные счета контрактов ГОЗ.

Показатель «3.5. НДС с выручки от продаж»

Определенная сложность восприятия данных по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** может возникнуть из-за того, что все операции с участием сумм НДС отражаются в одном поле **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**, поэтому заполнение данного показателя рассмотрим подробно.

Показатель **3.5. НДС с выручки от продаж** отражает сумму обязательств организации по уплате НДС, возникших в результате хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ. Декларация по НДС предполагает сводный расчет налога по всей деятельности организации. Поэтому корректнее говорить о том влиянии, которое исполнение контракта ГОЗ вносит в расчет суммы НДС к уплате.

Это влияние имеет два вида:

- возникает (увеличивается) сумма НДС к уплате;
- есть возможность уменьшить сумму НДС к уплате.

Сумма НДС к уплате по хозяйственной деятельности в ходе выполнения контракта ГОЗ возникает в случаях:

- получения авансов от заказчика;
- реализации продукции, активирования работ контракта.

Предположим, что организация не ведет никакой другой деятельности, кроме выполнения рассматриваемого контракта ГОЗ, и не располагает денежными средствами за рамками контракта. Получив аванс от заказчика, организация обязана начислить НДС с авансов полученных и по итогам отчетного периода уплатить его. И это при том, что это могла быть единственная операция отчетного периода. Согласно принятым предположениям уплатить сумму НДС можно только за счет денежных средств, находящихся на отдельном счете контракта ГОЗ. Использование финансовых ресурсов конкретного контракта на покрытие обязательств организации по уплате НДС ограничивает сумму источников его финансирования, которую можно направить на формирование производственных ресурсов контракта. Это крайнее развитие ситуации, в реальности организация ведет несколько направлений деятельности, которые находятся на разных стадиях выполнения:

- по одним идет отгрузка и начисляются суммы НДС к уплате;
- по другим только закупаются материалы и суммы входящего НДС принимаются к вычету.

В связи с этим начисление НДС с полученного по контракту ГОЗ аванса не рассматривается:

- как **требование уплатить всю начисленную сумму НДС** – возможно, сумма вычетов, полученных по другим направлениям деятельности организации в том же отчетном периоде, существенно снизит сумму налога к уплате;
- **уплатить налог с отдельного счета контракта ГОЗ** – налог может быть полностью или частично уплачен с расчетного счета организации, или сумма к уплате в отчетном периоде может отсутствовать из-за вычетов.

Правила формирования налогооблагаемой базы по НДС допускают, что при определенных условиях можно избежать отвлечения финансовых ресурсов контракта ГОЗ в виде денежных средств на отдельном счете на уплату НДС, что позволяет в полном объеме задействовать их в целях непосредственного выполнения контракта.

Обязательства по уплате НДС организация покрывает за счет средств, находящихся за рамками контракта ГОЗ. Это не более чем отсрочка по времени, но в период своего действия такая отсрочка может считаться вложением ресурсов в контракт, поскольку снижает дополнительную нагрузку на источники финансирования контракта ГОЗ. С учетом значительного размера сумм НДС мониторинг операций с участием сумм НДС так же необходим, как и контроль любых других ресурсов и расходов контракта. Суммы исчисленных обязательств по НДС отражаются по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Пример 3.33

По контракту ГОЗ выпускается продукция, реализация которой подлежит налогообложению по ставке 18 %. По контракту ГОЗ от заказчика получен аванс в сумме 420 000 000 руб. Денежные средства размещены на отдельном счете контракта. Начислен НДС с полученного аванса исходя из ставки 18/118.

В условиях примера указаны две хозяйственные операции:

- поступление аванса на отдельный счет контракта;
- начисление НДС с полученного аванса.

Сумма НДС с полученного аванса составляет $420\,000\,000 \cdot 18/118 = 64\,067\,797$ руб.

Для того чтобы подчеркнуть взаимосвязь операций, рассмотрим вид отчетности после их последовательного выполнения – рисунок 3.52.

Получение от заказчика аванса по контракту ГОЗ в сумме 420 000 000 руб. в отчетности отражается:

- формированием источников финансирования контракта в сумме 420 000 000 руб. по показателю **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств на отдельном счете в сумме 420 000 000 руб. по показателю **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000			420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	484 067 797			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0	0
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	420 000 000	420 000 000		
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	64 067 797		64 067 797	
3.6.	Прибыль контракта	-64 067 797			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	64 067 797		64 067 797	

Рис. 3.52. Сумма НДС с полученных от заказчика авансов по контракту ГОЗ

Начисление суммы НДС с аванса в отчетности отражается:

- ◆ увеличением расходов контракта в сумме 64 067 797 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на 64 067 797 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

То, что сумму НДС, начисленную с полученных авансов, но не уплаченную за счет средств контракта, можно считать привлечением в контракт ГОЗ ресурсов, подтверждает следующий пример. Если обязательства организации по уплате НДС возникли в рамках хозяйственной деятельности выполнения контракта ГОЗ, то кажется оправданным и погасить их за счет средств контракта. Так сказать, вернуться к исходной точке отсутствия обязательств. Но такая трактовка противоречит логике авансирования работ контракта ГОЗ: заказчик и исполнитель заинтересованы в том, чтобы за счет аванса было сформировано как можно больше производственных ресурсов, обеспечивающих выпуск продукции ГОЗ, и это было сделано как можно раньше. После уплаты НДС с полученного аванса для приобретения производственных ресурсов останется меньшая сумма. Отменить уплату НДС нельзя, но сдвинуть ее во времени за счет вычетов НДС по другим направлениям деятельности вполне реально. Применение таких

вычетов по отношению к контракту и может считаться привлечением ресурсов в контракт.

Пример 3.34 (в продолжение примера 3.33)

Начисленная с полученных по контракту ГОЗ авансов сумма НДС в размере 64 067 797 руб. уплачивается с отдельного счета контракта ГОЗ.

Уплата с отдельного счета контракта налога на добавленную стоимость является разрешенной операцией использования денежных средств отдельных счетов. Но данная операция не создает новых ресурсов контракта ГОЗ, которые могут непосредственно участвовать в выпуске продукции. В силу действующего законодательства она трактуется как покрытие обязательств организации. Уплата НДС выполняется на условиях опережающих платежей, поэтому сам факт уплаты не изменяет в учете начисленную сумму НДС. Указанные причины определяют, что уплата НДС отражается в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** – рисунок 3.53.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.
		3	4	6	9
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	420 000 000			
2.1.	Денежные средства	355 932 203	420 000 000	0	64 067 797
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	355 932 203	420 000 000		64 067 797
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	64 067 797		64 067 797	
3.6.	Прибыль контракта	-64 067 797			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	0		64 067 797	64 067 797

Рис. 3.53. Уплата с отдельного счета суммы НДС с аванса по контракту ГОЗ

Уплата с отдельного счета суммы НДС с аванса по контракту ГОЗ в сумме 64 067 797 руб. в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств на отдельном счете на сумму 64 067 797 руб. по показателю **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- неизменностью расходов контракта в сумме 64 067 797 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- уменьшением значения контрольного правила на 64 067 797 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**.

Организация заинтересована максимально использовать возможности, которые предоставляет законодательство, чтобы отсрочить уплату НДС за счет средств контракта ГОЗ как можно дольше и сохранить финансовые ресурсы контракта для выпуска продукции. В силу этого операция, приведенная в примере 3.34, в хозяйственной деятельности организаций практически не встречается, хотя на первый взгляд кажется вполне легитимной.

В начале текущего раздела зафиксировано влияние хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ на формирование налогооблагаемой базы по НДС. До сих пор рассматривалось увеличение обязательств организации вследствие начисления НДС с полученных от заказчика авансов, но влияние может быть и в сторону уменьшения обязательств:

- вычет НДС с авансов выданных;
- вычет полученного НДС.

Как и в случае начисления НДС с полученных авансов, начисление НДС с выданных авансов носит временный характер, и его влияние на данные, отражаемые в отчетности, также временно. Положения Федерального закона 275-ФЗ определяют создание кооперации контракта как один из основных вариантов выполнения ГОЗ. Организация за счет авансов, полученных от заказчика, выдает авансы поставщикам – участникам кооперации контракта, получая возможность принять суммы НДС с выданных авансов к вычету. Исчисление сумм НДС по всем видам авансам происходит исключительно в силу действующих законодательных норм, а совокупный эффект от этого удобно фиксировать одним значением в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** показателя **3.5. НДС с выручки от продаж**.

Пример 3.35 (в продолжение примера 3.33)

Организация с отдельного счета перечислила поставщикам – участникам кооперации контракта авансы в сумме 150 000 000 руб. и начислила НДС с выданных авансов.

В условиях примера указаны две хозяйственные операции:

- перечисление авансов с отдельного счета контракта на отдельные счета поставщиков – участников кооперации контракта;
- начисление НДС с выданных авансов.

Сумма НДС с выданных авансов составляет $150\,000\,000 * 18/118 = 22\,881\,356$ руб. При вычете НДС в отчетном периоде обязательства по уплате налога уменьшатся на данную сумму. Если рассматривать совокупное влияние хозяйственной деятельности исполнения рассматриваемого контракта ГОЗ на расчет суммы НДС к уплате, то оно уменьшится до следующего значения: $64\,067\,797 - 22\,881\,356 = 41\,186\,441$ руб. Данное значение отражается по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Для того чтобы подчеркнуть взаимосвязь операций, рассмотрим вид отчетности после их последовательного выполнения – рисунок 3.54.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	461 186 441			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	570 000 000	0	150 000 000
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	270 000 000	420 000 000		150 000 000
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	150 000 000	150 000 000		
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	41 186 441		41 186 441	
3.6.	Прибыль контракта	-41 186 441			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	41 186 441		41 186 441	

Рис. 3.54. Перечисление с отдельного счета авансов поставщикам – участникам кооперации и начисление НДС с выданных авансов

Перечисление с отдельного счета авансов поставщикам – участникам кооперации контракта в сумме 150 000 000 руб. в отчетности отражается:

- уменьшением финансовых ресурсов контракта в виде денежных средств на отдельном счете на сумму 150 000 000 руб. по показателю **2.1.1. Денежные средства на отдельном счете** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением финансовых ресурсов контракта в виде обязательств участников кооперации на сумму 150 000 000 руб. по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Начисление суммы НДС с выданных авансов в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением расходов контракта на сумму 22 881 356 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- уменьшением значения контрольного правила на 22 881 356 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Легко заметить, что в случае перечисления с отдельного счета поставщикам – участникам кооперации контракта авансов в сумме 420 000 000 руб. начисленные суммы НДС с авансов полученных и с авансов выданных были бы равны (поставщики – плательщики НДС выставили счета-фактуры). Значение по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** принимает нулевое значение: 64 067 797 руб. - 64 067 797 руб. = 0. Возникшие в рамках хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ обязательства по уплате НДС полностью компенсированы возможностью их снижения за счет вычетов, обоснованных хозяйственной деятельностью в рамках выполнения рассматриваемого контракта ГОЗ.

В очередной раз значение показателя **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** изменяется при поступлении от поставщиков – участников кооперации контракта материалов (активировании работ) в счет аванса. При этом восстанавливается сумма НДС, ранее начисленная на авансы выданные, и принимается к учету сумма входящего НДС, который в разделе «Показатель "2.2.2. НДС входящий"» на стр. 109

был классифицирован как отдельный ресурс контракта, движения по которому отражаются по показателю **2.2.2. НДС входящий**. Таким образом, выполнение обязательств поставщиков – участников кооперации перед организацией влечет за собой отражение сумм НДС по разным показателям отчетности.

Пример 3.36

От поставщика – участника кооперации контракта в счет аванса поступили материалы на сумму 75 000 000 руб., в том числе НДС в сумме 11 440 678 руб. Сумма НДС принята к вычету.

Стоимость поступивших материалов без НДС составляет:
 $75\,000\,000 - 11\,440\,678 = 63\,559\,322$ руб.

Восстановление суммы НДС с выданных авансов увеличивает результирующий вклад рассматриваемого контракта ГОЗ в расчет НДС к уплате до следующего значения: $41\,186\,441 + 11\,440\,678 = 52\,627\,119$ руб. Данное значение показывается по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

Оформление поступивших в счет ранее выданного аванса материалов предполагает их оприходование на склад, регистрацию суммы входящего НДС, зачет аванса для погашения кредиторской задолженности – рисунок 3.55.

Поступление материалов от поставщика – участника кооперации контракта на сумму 75 000 000 руб. в отчетности отражается:

- увеличением обязательств организации перед участниками кооперации контракта на сумму 75 000 000 руб. по показателю **1.4. Задолженность перед поставщиками** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением запасов контракта на сумму 63 559 322 руб. по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением ресурсов контракта на сумму 11 440 678 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000			420 000 000
1.4.	Задолженность перед поставщиками	0	75 000 000		75 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	472 627 119			
2.1.	Денежные средства	345 000 000	570 000 000	0	225 000 000
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	270 000 000	420 000 000		150 000 000
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	75 000 000	150 000 000		75 000 000
2.2.	Запасы	75 000 000	75 000 000	0	0
2.2.1.	Материалы на складах	63 559 322	63 559 322		
2.2.2.	НДС входящий	11 440 678	11 440 678		
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	52 627 119		52 627 119	
3.6.	Прибыль контракта	-52 627 119			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	52 627 119		52 627 119	

Рис. 3.55. Оформлены поступившие в счет ранее выданных авансов материалы ГОЗ

Зачет аванса на сумму 75 000 000 руб. в отчетности отражается:

- уменьшением обязательств организации перед участниками кооперации контракта на сумму 75 000 000 руб. по показателю **1.4. Задолженность перед поставщиками** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- уменьшением финансовых ресурсов контракта в виде обязательств участников кооперации на сумму 75 000 000 руб. по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Восстановление суммы НДС с выданных авансов в отчетности отражается:

- увеличением расходов контракта на сумму 11 440 678 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- увеличением значения контрольного правила на сумму 11 440 678 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Рисунок 3.55 показывает изменение в представлении суммы входящего НДС, когда она была рассчитана по выданным авансам

и когда указана в документах поступления. На основании документов поступления она трактуется как стоимость ресурсов контракта ГОЗ. И требуется принять отдельное решение (совершить соответствующую операцию) по принятию данной суммы к вычету. Вычета пока не было, но в силу зачета авансов по расчетам с поставщиком сумма НДС с выданных авансов в размере суммы входящего НДС исключается из компенсационных расчетов обязательств по НДС для контракта ГОЗ. Как было показано, значение **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** увеличивается на данную сумму входящего НДС.

Следующее изменение в отчетности происходит после принятия суммы входящего НДС к вычету – рисунок 3.56.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.
		3	4	6	9
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	461 186 441			
2.1.	Денежные средства	345 000 000	570 000 000	0	0
2.2.	Запасы	63 559 322	75 000 000	0	11 440 678
2.2.1.	Материалы на складах	63 559 322	63 559 322		
2.2.2.	НДС входящий	0	11 440 678		11 440 678
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	52 627 119		52 627 119	
3.6.	Прибыль контракта	-52 627 119			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	41 186 441		52 627 119	11 440 678

Рис. 3.56. Принятие суммы входящего НДС по закупкам контракта ГОЗ к вычету

Принятие суммы входящего НДС по закупкам контракта ГОЗ в размере 11 440 678 руб. к вычету в отчетности отражается:

- ◆ уменьшением ресурсов контракта ГОЗ на сумму 11 440 678 руб. по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**;
- уменьшением значения контрольного правила на 11 440 678 руб. по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

На рисунке 3.8.5 наглядно видно, что при сохранении значений по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в сумме 52 627 119 руб. промежуточный результирующий эффект от операций с суммами НДС в рамках контракта показывает значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта в сумме 41 186 441 руб.**

Подведем промежуточные итоги рассмотрения операций с суммами НДС. Основные операции с суммами НДС можно представить следующей схемой – рисунок 3.57.

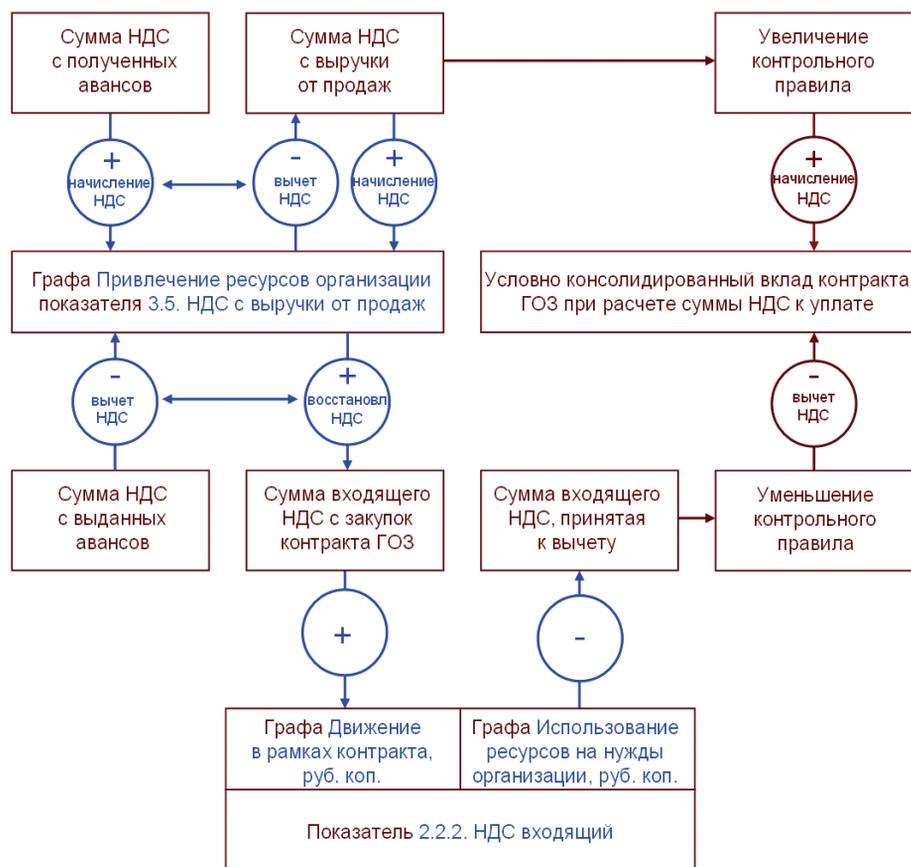


Рис. 3.57. Отражение операций с суммами НДС при выпуске продукции ГОЗ, облагаемой НДС

Общая сумма входящего НДС по всем оформленным закупкам в рамках контракта ГОЗ (закупкам у участников кооперации), принятая к вычету, отражается по показателю **2.2.2. НДС входящий**

в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.** и уменьшает значение контрольного правила на сумму вычетов.

Если по контракту ГОЗ не была сформирована кооперация (авансы не выдавались) или все выданные поставщикам – участникам кооперации контракта авансы приняты в зачет погашения задолженности за поставленные материалы (выполненные работы) и, соответственно, суммы НДС с выданных авансов восстановлены, то значение по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** будет отражать только обязательства организации по уплате НДС в размере суммы НДС с полученных от заказчика авансов, суммы НДС с выручки от продаж.

Из основных операций с участием сумм НДС осталась нерассмотренной самая очевидная – начисление НДС с выручки от продаж с вычетом суммы НДС с полученных авансов. При реализации продукции контракта ГОЗ в рамках суммы полученного от заказчика аванса:

- начисляется сумма НДС с реализации;
- принимается к вычету такая же сумма НДС с авансов.

В плане экономической оценки происходит преобразование обязательств в расходы контракта. Уплата начисленного при реализации НДС должна быть обеспечена за счет размера выручки, а значит, может рассматриваться наравне с другими расходами контракта ГОЗ.

Пример 3.37

В счет полученного аванса оформляется реализация продукции контракта ГОЗ на сумму 25 960 000 руб., в том числе НДС в сумме 3 960 000 руб. Производственная себестоимость реализованной продукции составила 20 000 000 руб.

Допустим, что до оформления реализации на складе находится продукция, производственная себестоимость которой составляет 30 000 000 руб., – рисунок 3.58. По показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** отражена сумма НДС с полученных авансов в размере 420 000 000 руб. * 18/118 = 64 067 797 руб.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	564 067 797			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	270 000 000	420 000 000		150 000 000
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	0	150 000 000		150 000 000
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.3.	Производство	110 000 000	90 000 000	50 000 000	30 000 000
2.4.	Готовый товар на складе	30 000 000	30 000 000		
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	64 067 797		64 067 797	
3.6.	Прибыль контракта	-64 067 797			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	144 067 797		144 067 797	

Рис. 3.58. На складе находится продукция контракта ГОЗ, готовая к реализации

После оформления реализации продукции ГОЗ отчетность примет следующий вид – рисунок 3.59.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
2.	Распределение ресурсов контракта	564 067 797			
2.1.	Денежные средства	270 000 000	570 000 000	0	300 000 000
2.2.	Запасы	90 000 000	150 000 000	30 000 000	90 000 000
2.3.	Производство	110 000 000	90 000 000	50 000 000	30 000 000
2.4.	Готовый товар на складе	10 000 000	30 000 000		20 000 000
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	25 960 000			
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	20 000 000	20 000 000		
3.5.	НДС с выручки от продаж	64 067 797		64 067 797	
3.6.	Прибыль контракта	-58 107 797			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	144 067 797		144 067 797	

Рис. 3.59. Оформлена реализация продукции контракта ГОЗ

Реализация продукции контракта ГОЗ на сумму 25 960 000 руб. в счет ранее полученного от заказчика аванса в отчетности отражается:

- увеличением доходов контракта на сумму 25 960 000 руб. по показателю **3. Отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**;
- уменьшением запасов контракта на сумму 20 000 000 руб. по показателю **2.4. Готовый товар на складе** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- увеличением расходов контракта на сумму 20 000 000 руб. по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
- ◆ увеличением расходов контракта в результате начисления НДС с выручки от продаж в сумме 3 960 000 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- ◆ уменьшением расходов контракта ГОЗ в результате вычета НДС с полученного аванса на сумму 3 960 000 руб. по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**;
- сохранением значения контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта.**

Значение по показателю **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** будет оставаться условно неизменным, пока сумма НДС с выручки от продаж не превышает сумму НДС с полученных авансов. В дальнейшем указанное значение будет расти, показывая рост расходов контракта ГОЗ.

Показатель «3.6. Прибыль контракта»

В оценке финансового результата контракта ГОЗ участвуют значения в графе **Сальдо операций, руб. коп.** по следующим показателям:

- Доходы контракта:
 - **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг.**
- Производственные расходы контракта:
 - **3.1. Себестоимость реализованной продукции.**

- Непроизводственные расходы контракта:
 - **3.2. Административно-управленческие расходы.**
- Расходы на продажу:
 - **3.3. Коммерческие расходы.**
- Непроизводственные расходы контракта:
 - **3.4. Проценты по кредитам банка.**
- Налог на добавленную стоимость:
 - **3.5. НДС с выручки от продаж.**

Оценить финансовый результат контракта можно по значению показателя **3.6. Прибыль контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** Значение показателя рассчитывается не только по завершении контракта, но и в ходе его выполнения. В ходе выполнения контракта большое влияние на данное значение оказывает сумма возникающих обязательств организации по уплате НДС (см. примеры ранее в данном разделе). Это несколько затрудняет оценку промежуточного результата исполнения, но дает максимально правдоподобную картину совокупного состояния исполнения контракта. После завершения контракта в оценке финансового результата по контракту необходимо учитывать значение контрольного правила (см. раздел «Закрытие контракта: финансовый результат» на стр. 219). Пример расчета финансового результата при закрытии контракта при нулевом значении контрольного правила показан на рисунке 3.60.

На рисунке 60 по нескольким показателям видно отклонение фактических затрат выполнения контракта ГОЗ (значения в графе **Сальдо операций, руб. коп.**) от плановых величин (значения в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**):

- производственная себестоимость реализованной продукции (показатель **3.1. Себестоимость реализованной продукции**) превышает целевые параметры на 2,46 %;
- коммерческие расходы контракта (показатель **3.3. Коммерческие расходы**) – на 20 %.

Фактические расходы исполнения контракта ГОЗ оказались выше запланированных величин. Показатель **3.6. Прибыль контракта** показывает, что вместо плановой прибыли в размере 34 000 000 руб. была получена прибыль в сумме 23 002 070 руб., что составило лишь 67,65 % от целевого значения.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.2.	Запасы			0
2.3.	Производство			0
2.4.	Готовый товар на складе			0
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000	100,00	560 000 000
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	439 576 271	102,46	450 374 201
3.2.	Административно - управленческие расходы		0,00	0
3.3.	Коммерческие расходы	1 000 000	120,00	1 200 000
3.4.	Проценты по кредитам банка		0,00	0
3.5.	НДС с выручки от продаж	85 423 729		85 423 729
3.6.	Прибыль контракта	34 000 000	67,65	23 002 070
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта			0
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта	34 000 000	67,65	23 002 070

Рис. 3.60. Пример расчета финансового результата по контракту ГОЗ при нулевом значении контрольного правила

Показатель «4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта»

В отчете «Форма отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ» значение показателя **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** отражает контрольное правило. Контрольное правило выступает универсальным индикатором баланса финансирования и используемых ресурсов контракта ГОЗ. На протяжении всего срока выполнения контракта ГОЗ наиболее «естественным» будет волнообразное (в виде несимметричной синусоиды) изменение значения контрольного правила вокруг нулевого значения. Форма синусоиды может быть самой разнообразной.

Рассмотрим простой пример. На начальных стадиях выполнения организация имеет возможность направить часть денежных средств, полученных в виде аванса по контракту, на оплату своих текущих расходов, при этом формирование ресурсов контракта только начинается. Такую ситуацию отражает отрицательное значение контрольного правила. По мере приближения к завершающим этапам выпуска продукции организация вынуждена все больше вкладывать в контракт собственных ресурсов (помним, что авансирование не стопроцентное), и контрольное правило будет иметь преимущественно положительные значения – рисунок 3.61.



Рис. 3.61. График изменения значений контрольного правила в процессе исполнения контракта ГОЗ (условный пример 1)

Проанализируем пример на рисунке 3.61 более подробно. В январе контрольное правило имеет отрицательное значение («-» на графике), что говорит о том, что из полученного по контракту ГОЗ аванса часть денежных средств была направлена на оплату прочих (по отношению к рассматриваемому контракту ГОЗ) расходов организации.

В феврале контрольное правило сохраняет отрицательное значение, но его величина выросла. Это показывает, что организация выполнила еще несколько оплат прочих расходов за счет средств контракта. Можно диагностировать негативную тенденцию в использовании денежных средств контракта ГОЗ в сравнении с обеспечением контракта ресурсами. Для исправления ситуации принимается управленческое решение о выделении за счет собственных источников организации необходимых для выполнения контракта ресурсов.

С марта начинается возмещение израсходованных денежных средств контракта ГОЗ ресурсами для производства продукции,

и значение контрольного правила, оставаясь отрицательным, начинает приближаться к нулевому.

В июне стоимость направленных на выполнение контракта ГОЗ собственных ресурсов организации впервые превышает объем денежных средств, использованных ранее для оплаты прочих расходов организации. Контрольное правило становится положительное («+» на графике). Дальнейшее привлечение собственных ресурсов организации отдаляет значение контрольного правила от нулевых значений в сторону роста.

Совершенно иную форму будет иметь график изменения значений контрольного правила в том случае, если в контракте ГОЗ указано использование запасов как возмещаемых расходов – рисунок 3.62.

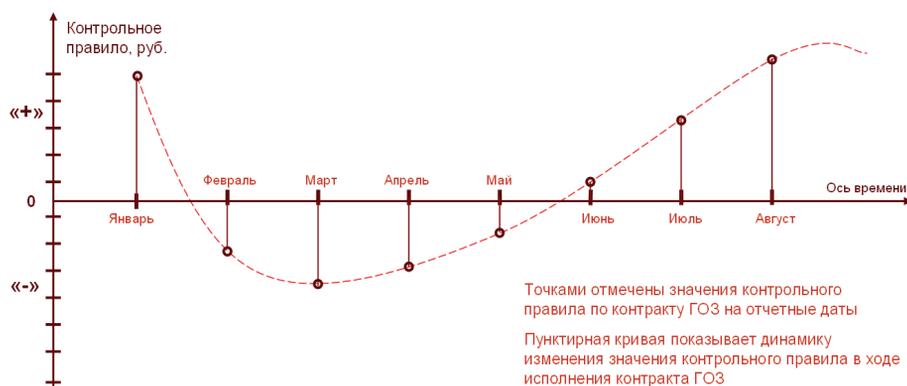


Рис. 3.62. График изменения значений контрольного правила в процессе исполнения контракта ГОЗ (условный пример 2)

Проанализируем пример на рисунке 3.62 более подробно. В январе на момент начала выполнения контракта ГОЗ организация под контракт зарезервировала определенный объем материалов, приобретенных за счет собственных источников финансирования. В отчетности данная операция отражается как вложение ресурсов в контракт, формируется положительное значение контрольного правила.

В феврале, получив аванс по контракту, организация выполняет платежи с отдельного счета контракта в счет оплаты своих текущих обязательств, например оплачивает коммунальные услуги и налоги. При этом сумма платежей превышает стоимость материалов, изначально выделенных как возмещаемые расходы контракта. Данную ситуацию отражает отрицательная величина контрольного правила в феврале.

В последующие периоды организация в ходе производственных процессов начинает привлекать для выполнения контракта все больше собственных ресурсов, значение контрольного правила начинает расти и переходит в область положительных значений.

Таким образом, регулярный анализ контрольного правила (знак и значение на отчетную дату, вектор и динамика изменений) позволяет организации видеть текущую ситуацию с обеспечением контракта ГОЗ финансированием и ресурсами, своевременно проводить корректирующие мероприятия.

Показатель «5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта»

Значение по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** включает сумму перечислений с отдельного счета контракта на расчетный счет организации по итогам выполнения контракта или его этапов. Такие платежи могут быть классифицированы следующим образом:

- **Планируемые перечисления:**
 - согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли;
 - сумма возмещения (компенсации) понесенных организацией за счет собственных средств расходов на формирование запасов.
- **Ситуационные перечисления** – остатки денежных средств на отдельном счете контракта, возникшие в силу следующих причин:
 - начисления процентов на размещение денежных средств контракта на депозитных счетах;
 - иных начислений в рамках банковского сопровождения;
 - остатка денежных средств на отдельном счете контракта из-за преимущественного использования в производстве продукции контракта собственных ресурсов организации.

Не учитываются по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** суммы перечислений с отдельного счета контракта на расчетный счет организации, выполненные

в счет возврата сумм, ранее перечисленных с расчетного счета организации на отдельный счет контракта. Указанные типы перечислений отражаются по схеме «привлечение ресурсов в контракт – перенаправление ресурсов контракта» посредством контрольного правила.

Целевые параметры контракта

С помощью отчетности исполнения контрактов ГОЗ и государственный заказчик, и исполнитель осуществляют мониторинг хозяйственной деятельности организации по выпуску продукции ГОЗ. Слово «мониторинг» произошло от латинского monitor – «предостережение», «наблюдение», «контролирование». По составу показателей рассматриваемая отчетность является классической формой мониторинга. Данные в отчетности собираются нарастающим итогом, что позволяет вести непрерывное наблюдение за ходом выполнения контрактов ГОЗ. Регулярный анализ отчетности помогает исполнителю в выработке управляющих воздействий. На основе балансового метода систематизируется выделение ресурсов, необходимых для выпуска продукции ГОЗ. Отчетность обеспечивает два вида мониторинга исполнения контрактов:

- **контроль параметров** – на отчетную дату посредством показателей оцениваются определенные характеристики исполнения контрактов. Фактические значения показателей на отчетную дату отражаются в графе **Сальдо операций, руб. коп.** Состав и значения задействованных на отчетную дату показателей показывают, на какой стадии исполнения находится контракт (см. рисунок 3.19);
- **состояние исполнения** – фактические значения параметров исполнения (показателей) сравниваются с плановыми данными, согласованными на момент подписания контрактов ГОЗ. Плановые данные задаются в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** Результаты сравнения как отношение фактических данных к плановым значениям показателей указываются в процентах в графе **Выполнено, %**. Экономический смысл результатов сравнения определяется содержанием показателей, по которым сравниваются данные. Оценка состояния исполнения позволяет прогнозировать соблюдение сроков поставки товаров (выполнения работ) и достижимый финансовый результат по контракту.

Использование в названии графы **Целевые параметры контракта, руб. коп.** выражения «целевые параметры» подчеркивает, что указанные величины являются параметрами выполнения контракта, при соблюдении которых достигим плановый финансовый результат (согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли). Плановые значения показателей не являются лимитами при отражении фактических затрат контракта, и фактические данные могут их превышать. Но следует учитывать, что даже обоснованное превышение влияет на финансовый результат выполнения контракта.

Рассмотрим состав контролируемых параметров контрактов ГОЗ. Как правило, подписанный контракт ГОЗ содержит калькуляцию с раскладкой суммы контракта по статьям калькуляции. Плановые данные отражают согласованные на момент подписания контракта ГОЗ представления заказчика и исполнителя о приемлемых условиях его исполнения.

Сумма контракта

В отчетности сумма контракта ГОЗ в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** одновременно отражается по нескольким показателям – рисунок 3.63.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта
		Целевые параметры контракта, руб. коп.
		1
1.	Финансирование контракта	560 000 000
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	560 000 000
1.2.	Кредиты банка	0
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	
1.4.	Задолженность перед поставщиками	
2.	Распределение ресурсов контракта	
2.1.	Денежные средства	
2.2.	Запасы	
2.3.	Производство	
2.4.	Готовый товар на складе	
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000

Рис. 3.63. Отражение в отчете общей суммы контракта ГОЗ

При указании в разных показателях отчетности сумма контракта ГОЗ наделяется уникальным экономическим содержанием:

- **1. Финансирование контракта** – плановый объем финансирования контракта. В сравнении с фактической суммой привлеченных на отчетную дату источников финансирования, указанных в графе **Сальдо операций, руб. коп.**, позволяет оценить достаточность источников для выпуска продукции ГОЗ. В ходе выполнения контракта общая сумма фактически привлеченных источников может превышать сумму контракта. Если превышение было временным, значит, со временем дополнительные источники были успешно замещены за счет основного источника финансирования (средств заказчика). Сложности с замещением дополнительных источников финансирования в течение долгого времени и/или на момент завершения контракта могут возникнуть из-за неэффективной схемы авансирования исполнения контракта, избыточного объема привлечения дополнительных источников, просчетов в определении суммы контракта.
- **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика** – плановый объем поступления денежных средств от заказчика. В сравнении с фактически полученной суммой на отчетную дату, которая отражается в графе **Сальдо операций, руб. коп.**, позволяет оценить исполнение обязательств заказчика по финансированию контракта. Превышение суммы фактически поступивших денежных средств над плановым значением показателя указывает на неактуальность плановых данных или является ошибкой в отражении фактических данных.
- **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** – плановый доход по контракту в виде выручки от реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг. В сравнении с уже полученной на отчетную дату выручкой от реализации, которая отражается в графе **Сальдо операций, руб. коп.**, дает представление об объеме выполненных обязательств перед заказчиком. На момент завершения контракта фактические данные по показателю должны соответствовать плановому значению. Несоответствие указывает на неактуальность плановых данных или является ошибкой в отражении фактических данных.

Пример 3.38

Контракт ГОЗ заключен на сумму 560 000 000 руб. На отчетную дату организация получила от заказчика на отдельный счет аванс в размере 210 000 000 руб.

Финансирование контракта выполнено на (210 000 000 руб. / 560 000 000 руб.) * 100 % = 37,50 % от суммы контракта – рисунок 3.64.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта			Использование ресурсов контракта
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		1	2	3	7
1.	Финансирование контракта	560 000 000	37,50	210 000 000	
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	560 000 000	37,50	210 000 000	210 000 000
1.2.	Кредиты банка	0	0,00	0	
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам			0	
1.4.	Задолженность перед поставщиками			0	
2.	Распределение ресурсов контракта			210 000 000	

Рис. 3.64. Авансирование контракта ГОЗ в размере 37,50 % от суммы контракта

Пример 3.39 (в продолжение примера 3.38)

В целях привлечения дополнительного финансирования организация оформила кредит в уполномоченном банке на сумму 238 000 000 руб.

Кредит банка позволил довести объем финансирования контракта до ((210 000 000 руб. + 238 000 000 руб.) / 560 000 000 руб.) * 100 % = 80 % от суммы контракта – рисунок 3.65.

Погашение кредита организация выполнит после получения оставшихся денежных средств от заказчика, кредит перестанет быть источником финансирования контракта.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта			Использование ресурсов контракта
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		1	2	3	7
1.	Финансирование контракта	560 000 000	80,00	448 000 000	
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	560 000 000	37,50	210 000 000	210 000 000
1.2.	Кредиты банка	0	0,00	238 000 000	238 000 000
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам			0	
1.4.	Задолженность перед поставщиками			0	
2.	Распределение ресурсов контракта			448 000 000	

Рис. 3.65. Источники финансирования составляют 80 % от суммы контракта

Если на момент заключения контракта ГОЗ кредиты банка согласовываются как один из источников финансирования деятельности организации по его выполнению:

- то сумма привлекаемых кредитных средств отражается по показателю **1.2. Кредиты банка** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**;
- согласованная сумма процентов за использование кредитных средств отражается по показателю **3.4. Проценты по кредитам банка** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**

Производственные затраты контракта

Наряду с оценкой источников финансирования контракта отчетность предполагает контроль формирования затрат, определяющих производственную себестоимость продукции, и расходов, которые учитываются при определении финансового результата контракта. При этом детальный план-фактный анализ себестоимости продукции выполняется за рамками рассматриваемой отчетности.

Суммы статей калькуляции, раскрывающих нормативную (плановую) себестоимость продукции контракта, сворачиваются по характеру затрат и указываются в отчетности сводно по нескольким показателям. Мониторинг производственных затрат ведется по следующим показателям группы **2.3. Производство**:

- **2.3.1. Затраты на материалы;**
- **2.3.2. Затраты на оплату труда;**

- **2.3.3. Прочие производственные затраты;**
- **2.3.4. Общепроизводственные затраты;**
- **2.3.5. Общехозяйственные затраты** (показатель применяется, если общехозяйственные затраты в соответствии с учетной политикой организации включаются в производственную себестоимость продукции).

Плановые значения показателей задаются в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**, а сумма плановых значений указанных показателей отражается по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** – рисунок 3.66.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта
		Целевые параметры контракта, руб. коп.
		1
1.	Финансирование контракта	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	
2.1.	Денежные средства	
2.2.	Запасы	
2.3.	Производство	
2.3.1.	Затраты на материалы	210 000 000
2.3.2.	Затраты на оплату труда	120 000 000
2.3.3.	Прочие производственные затраты	39 576 271
2.3.4.	Общепроизводственные затраты	30 000 000
2.3.5.	Общехозяйственные затраты	40 000 000
2.3.6.	Полуфабрикаты, внутренние работы	
2.3.7.	Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ	
2.3.8.	Выпуск продукции	
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	439 576 271

Рис. 3.66. Отражение в отчетности исполнения контрактов ГОЗ плановых значений производственных затрат

Контроль производственных затрат предполагает сопоставление фактических данных с плановыми значениями затрат. При ценообразовании плановые калькуляции продукции составляются на основании данных конструкторской и технологической

документации на изделия. Это позволяет планировать затраты детально, до исходных материалов и технологических операций. В условиях реального производства широко используются производственные заделы и привлечение соисполнителей, обеспечивающих выпуск отдельных комплектующих. В этом случае стоимость некоторых полуфабрикатов формируется за рамками контракта ГОЗ и отражается в отчетности одной суммой, без расшифровки по отдельным показателям группы **2.3. Производство**. Как следствие, фактические данные по показателям группы **2.3. Производство** относительно целевых (плановых) значений производственных затрат оказываются заниженными. Кажется, что в отчетности нужно раскрывать стоимость привлекаемых полуфабрикатов по показателям группы **2.3. Производство**, но такое мнение противоречит назначению отчетности.

Отчетность обеспечивает мониторинг хозяйственной деятельности при выполнении контрактов ГОЗ. В ходе мониторинга должна анализироваться реальная хозяйственная деятельность. Первичные данные о совершаемых хозяйственных операциях перед отражением в отчетности не должны проходить дополнительной обработки, способной исказить представление об организации исполнения контрактов ГОЗ на предприятии. Например, на момент заключения контракта ГОЗ организация располагает большим количеством производственных заделов, которые могут быть использованы для выпуска продукции контракта. Во-первых, наличие заделов позволяет существенно сократить срок выполнения контракта. Во-вторых, изыскав собственные ресурсы для создания заделов, организация с меньшей вероятностью будет создавать кооперацию контракта. В результате данные о наличии заделов, будучи известны заказчику, могут оказать существенное влияние на условия заключаемого контракта ГОЗ и трактовку деятельности организации в ходе его выполнения. Если стоимость материальных ценностей формируется за рамками контракта, то это должно быть видно в отчетности. При этом задача обоснования стоимости остается, она решается ведением раздельного учета при расчете себестоимости продукции.

Еще один аспект раскрывает регламент проведения план-фактного анализа. Отчетность позволяет сопоставить размер и структуру фактических производственных затрат контракта с плановыми значениями по укрупненным показателям группы **2.3. Производство**. Этого достаточно, чтобы через стоимостную

оценку задействованных ресурсов обоснованно контролировать ход исполнения контрактов и выявлять негативные тенденции в регистрации определенных видов производственных затрат. В свою очередь, план-фактный анализ себестоимости продукции контракта должен проводиться по объектам калькулирования, использованным при ценообразовании. Вряд ли можно признать обоснованным завышение цены на один вид продукции контракта для покрытия расходов на выпуск другого вида продукции. Для полноценного анализа себестоимости продукции контракта нужна детализация по статьям калькуляции, которая в отчетности исполнения контрактов ГОЗ не предусмотрена.

В отчетности отсутствует возможность задать целевое (плановое) значение для показателя **2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы**. Логика здесь простая: полуфабрикаты не относятся к первичным затратам контракта. Необходимость использования полуфабрикатов как механизма, фиксирующего промежуточные стадии производственных процессов, организация определяет самостоятельно.

При этом имеющиеся на момент заключения контракта производственные заделы в виде полуфабрикатов можно указать в контракте как возмещаемые расходы. При первой сдаче отчетности стоимость полуфабрикатов-заделов отражается по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** Все вопросы обоснования стоимости таких полуфабрикатов решаются до подписания контракта. Подписывая контракт, заказчик соглашается со стоимостью полуфабрикатов. При задании целевых параметров сумма всех возмещаемых расходов контракта включается в плановое значение по показателю **2.3.1. Затраты на материалы**. При включении полуфабрикатов в возмещаемые расходы контракта из производственных процессов исключаются все операции, предполагающие их изготовление. В отчетности это отражается снижением плановых значений по всем показателям производственных затрат, кроме показателя **2.3.1. Затраты на материалы**. Производственные затраты контракта формируются только по оставшейся невыполненной части производственных процессов. Описанный подход позволяет при использовании заделов минимизировать искажения структуры фактических производственных затрат по сравнению со структурой плановых параметров.

Принцип экономической целесообразности дает организациям право выбора варианта выполнения взятых на себя обязательств. Часто в ходе производства возникают решения, не предусмотренные при ценообразовании. Например, привлечение для изготовления комплектующих сторонних переработчиков по давальческой схеме производства (при возникших сложностях с их выпуском собственными силами). В результате отражения таких операций в отчетности изменяется структура фактических производственных затрат контракта. В силу этого при сохранении общей суммы производственных затрат отклонения по отдельным показателям в пределах 5–10 процентов от плановых значений можно считать вполне ожидаемыми. Существенные перекосы в структуре и сумме производственных затрат в ходе выполнения контракта ГОЗ указывают:

- на несовершенство примененной при ценообразовании нормативной базы;
- просчеты в организации системы ресурсного обеспечения;
- слабое управление производством;
- неудовлетворительное состояние производственных фондов;
- завышенные управленческие расходы;
- низкую общую загрузку предприятия и т. д.

Финансовый результат контракта

Мониторинг формирования финансового результата по контракту ведется по следующим показателям группы **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** – рисунок 3.67:

- Производственные расходы исполнения контракта:
 - **3.1. Себестоимость реализованной продукции** (сумма плановых значений производственных затрат).
- Непроизводственные расходы исполнения контракта:
 - **3.2. Административно-управленческие расходы** (показатель применяется, если общехозяйственные затраты в соответствии с учетной политикой организации не включаются в производственную себестоимость продукции, а по результатам распределения относятся на финансовый результат по методу «директ-костинг»);

- **3.3. Коммерческие расходы;**
- **3.4. Проценты по кредитам банка.**
- Налог на добавленную стоимость:
 - **3.5. НДС с выручки от продаж.**
- Сопоставление доходов и расходов контракта:
 - **3.6. Прибыль контракта** (согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли).

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта
		Целевые параметры контракта, руб. коп.
		1
1.	Финансирование контракта	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	
2.1.	Денежные средства	
2.2.	Запасы	
2.3.	Производство	
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	439 576 271
3.2.	Административно - управленческие расходы	
3.3.	Коммерческие расходы	1 000 000
3.4.	Проценты по кредитам банка	
3.5.	НДС с выручки от продаж	85 423 729
3.6.	Прибыль контракта	34 000 000

Рис. 3.67. Отражение в отчетности плановых значений формирования финансового результата контракта

По данным рисунка 3.67 легко проверить, что сумма значений показателей рассматриваемой группы в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** равна сумме контракта, указанной по показателю **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг**: $439\,576\,271 + 1\,000\,000 + 85\,423\,729 + 34\,000\,000 = 560\,000\,000$ руб.

Сравнение плановых и фактических значений по показателям группы позволяет оценить вклад в формирование финансового результата контракта производственных и непроизводственных факторов. Эти данные могут быть использованы при ценообразовании в будущем, а также стать основой для программы снижения накладных расходов.

Значение по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** включает:

- согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли;
- сумму возмещения (компенсации) понесенных организацией за счет собственных средств расходов на формирование запасов.

Другие варианты списания денежных средств с отдельного счета контракта на расчетный счет организации при заключении контракта не учитываются. Превышение по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** фактических данных над плановыми значениями в большинстве случаев указывает на нерациональное использование финансовых ресурсов контракта в ходе его выполнения.

Общий порядок заполнения данных отчета

Занесение плановых данных

При первой сдаче отчета по контракту ГОЗ в нем должны быть указаны плановые параметры исполнения – заполнены значения в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** для показателей:

- **1. Финансирование контракта;**
- **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика;**
- **1.2. Кредиты банка** (при условии указания кредитов банка как источника финансирования в контракте);
- **2.3.1. Затраты на материалы;**
- **2.3.2. Затраты на оплату труда;**
- **2.3.3. Прочие производственные затраты;**
- **2.3.4. Общепроизводственные затраты;**
- **2.3.5. Общехозяйственные затраты** или **3.2. Административно-управленческие расходы** в зависимости от выбранного варианта отнесения общехозяйственных затрат (в состав производственной себестоимости продукции контракта или на финансовый результат контракта);
- **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг;**

- **3.1. Себестоимость реализованной продукции** (сумма плановых значений производственных затрат);
- **3.3. Коммерческие расходы** (при наличии);
- **3.4. Проценты по кредитам банка** (при условии указания кредитов банка как источника финансирования в контракте);
- **3.5. НДС с выручки от продаж**;
- **3.6. Прибыль контракта** (согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли);
- **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** (согласованный сторонами при заключении контракта размер прибыли и сумма возмещения (компенсации) понесенных организацией за счет собственных средств расходов на формирование запасов).

Изменение плановых данных

В случае подписания дополнительного соглашения к контракту ГОЗ, повлекшего за собой изменение суммы обязательств по контракту, корректируются значения в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** по соответствующим показателям. Новые значения отражаются в отчетности начиная с очередной отчетной даты. При наличии обосновывающих документов число вносимых изменений не ограничено.

Еще один вид изменений, вносимых в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**, связан с изменением в периоде исполнения контракта учетной политики организации в части правил отнесения общехозяйственных затрат. Рассмотрим данную ситуацию на конкретном примере.

Пример 3.40

Исполнение контракта ГОЗ запланировано с марта 2018 года по декабрь 2019 года. В 2018 году учетной политикой организации предусмотрено отнесение общехозяйственных затрат в состав производственной себестоимости продукции. В силу этого при первой сдаче отчетности по контракту плановое значение общехозяйственных затрат в размере 40 000 000 руб. указывается по показателю **2.3.5. Общехозяйственные затраты** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** За 2018 год на контракт были отнесены общехозяйственные затраты в сумме 12 500 000 руб. Организация приняла решение с 1 января 2019 при распределении общехозяйственных затрат руководствоваться методом «директ-костинг» и учитывать общехозяйственные затраты при формировании финансового результата. Соответствующие изменения были внесены в учетную политику организации. Как отразить принятые изменения в отчетности по контрактам ГОЗ за январь 2019 года?

В соответствии с условиями примера данные по показателю **2.3.5. Общехозяйственные затраты** в отчетности за декабрь 2018 (накануне смены учетной политики) будут иметь следующий вид – рисунок 3.68.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	59,25	331 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта			431 800 000
2.1.	Денежные средства			220 000 000
2.2.	Запасы			101 800 000
2.3.	Производство			110 000 000
2.3.5.	Общехозяйственные затраты	40 000 000	31,25	12 500 000
2.4.	Готовый товар на складе			0
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000	0,00	
3.2.	Административно - управленческие расходы		0,00	0

Рис. 3.68. Отражение в отчетности общехозяйственных затрат, отнесенных на контракт до смены учетной политики

Для сохранения возможности сравнения накапливаемых фактических затрат контракта с плановыми значениями контролируемых параметров, к которым относятся общехозяйственные затраты, при сдаче отчетности по рассматриваемому контракту ГОЗ за январь 2019 года рекомендуется выполнить следующие действия:

- для показателя **2.3.5. Общехозяйственные затраты** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** установить значение, равное сумме отнесенных на контракт в 2018 году общехозяйственных затрат в размере 12 500 000 руб. В результате графы **Целевые параметры контракта, руб. коп.** и **Сальдо операций, руб. коп.** будут содержать одинаковые значения;
- для показателя **3.2. Административно-управленческие расходы** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** установить значение, равное сумме не освоенных за 2018 год общехозяйственных затрат в размере $40\,000\,000 - 12\,500\,000 = 27\,500\,000$ руб.

В результате данных действий параметр производственных затрат контракта, контролируемый с использованием показателя **2.3.5. Общехозяйственные затраты**, будет считаться выполненным в рамках плановых значений. В ходе дальнейшего исполнения контракта данные по нему изменяться не будут. Дальнейший контроль относимых на контракт общехозяйственных затрат будет осуществляться по показателю **3.2. Административно-управленческие расходы** в сравнении с установленным для него плановым значением в сумме 27 500 000 руб. – рисунок 3.69.

Если на момент изменения учетной политики значение фактических затрат по показателю **2.3.5. Общехозяйственные затраты** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** превысило плановое значение в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**, то по показателю **3.2. Административно-управленческие расходы** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.** остается нулевое значение. Новые суммы относимых на контракт общехозяйственных затрат отражаются по показателю **3.2. Административно-управленческие расходы** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	59,25	331 800 000
2.	Распределение ресурсов контракта			431 800 000
2.1.	Денежные средства			150 000 000
2.2.	Запасы			121 800 000
2.3.	Производство			158 000 000
2.3.5.	Общехозяйственные затраты	12 500 000	100,00	12 500 000
2.4.	Готовый товар на складе			0
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000	0,00	
3.2.	Административно - управленческие расходы	27 500 000	7,27	2 000 000

Рис. 3.69. Отражение в отчетности общехозяйственных затрат, отнесенных на контракт после смены учетной политики

Указание суммы возмещаемых расходов

Указанная в контракте ГОЗ сумма понесенных организацией расходов на формирование запасов контракта, по которой планируется получить возмещение, при первой сдаче отчетности по контракту отражается следующим образом:

- Стоимость материалов в составе возмещаемых расходов:
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**
- Стоимость полуфабрикатов собственного изготовления в составе возмещаемых расходов:
 - по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**
- Сумма перечисления с отдельного счета контракта на расчетный счет организации при возмещении:
 - добавлением суммы по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** в графе **Целевые параметры контракта, руб. коп.**

Отражение хода выполнения контракта

До полного выполнения заказчиком и исполнителем своих обязательств по контракту ГОЗ все хозяйственные операции, обеспечивающие выпуск продукции контракта и проведение расчетов, подлежат отражению в отчетности исполнения контрактов ГОЗ. Отчетность по контракту ГОЗ ведется в соответствии с регламентом, установленным государственным заказчиком. Требование о сдаче отчетности может сохраняться для отчетных дат, превышающих изначально согласованную дату завершения контракта. Операции, обеспечивающие выпуск продукции контракта и проведение расчетов, относятся к одной из трех групп:

- **Внутренние операции** – преобразование ресурсов, ведение расчетов в рамках контракта, в отчетности отражаются минимум по двум показателям с соблюдением принципа двойной записи:
 - «адресат» – графа **Движение в рамках контракта, руб. коп.**;
 - «источник» – графа **Списание в рамках контракта, руб. коп.**
- **Операции привлечения ресурсов** – под контракт выделяются ресурсы, обеспеченные не за счет средств контракта ГОЗ, в отчетности отражаются по одному показателю по виду выделенного актива:
 - «адресат» – графы **Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика / заказчика, руб. коп.** и **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.**
- **Операции перенаправления ресурсов** – использование ресурсов контракта для покрытия текущих расходов организации, в отчетности отражаются по одному показателю по виду использованного ресурса:
 - «источник» – графы **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.** и **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Для двух последних групп принцип двойной записи в отражении операций не соблюдается, так как вторая сторона операции находится вне рамок контракта.

Указанные выше графы в отчетности объединены в две группы: **Движение ресурсов контракта** и **Использование ресурсов контракта**. Следует учитывать следующие особенности заполнения полей, относящихся к данным группам. До первичных документов раскрываются все значения заполняемых показателей:

- 1.1. Денежные средства, полученные от заказчика;
- 1.2. Кредиты банка;
- 1.3. Задолженность по процентам по кредитам;
- 1.4. Задолженность перед поставщиками;
- 2.1.1. Денежные средства на отдельном счете;
- 2.1.2. Денежные средства на депозитах в банке;
- 2.1.3. Авансы, выданные поставщикам;
- 2.2.1. Материалы на складах;
- 2.2.2. НДС входящий;
- 2.2.3. Полуфабрикаты на складах;
- 2.2.4. Материалы, переданные в переработку;
- 2.2.5. Расходы будущих периодов;
- 2.2.6. Средства производства;
- 2.3.1. Затраты на материалы;
- 2.3.2. Затраты на оплату труда;
- 2.3.3. Прочие производственные затраты;
- 2.3.4. Общепроизводственные затраты;
- 2.3.5. Общехозяйственные затраты;
- 2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы;
- 2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ;
- 2.3.8. Выпуск продукции;
- 2.4. Готовый товар на складе;
- 3.1. Себестоимость реализованной продукции;
- 3.2. Административно-управленческие расходы;
- 3.3. Коммерческие расходы;
- 3.4. Проценты по кредитам банка;
- 3.5. НДС с выручки от продаж.

Также до первичных документов раскрываются значения:

- показателя **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**;
- показателя **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

Состав и стоимость ресурсов, задействованных на отчетную дату для выполнения контракта, показывают расчетные значения показателей в графе **Сальдо операций, руб. коп.** В ходе выполнения контракта два значения отчетности имеют порядок заполнения, сильно отличающийся от других:

- показатель **3.5. НДС с выручки от продаж** в графе **Привлечение ресурсов организации, руб. коп.** (подробно рассмотрен в разделе «Группа "3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг"» на стр. 165);
- показатель **3.6. Прибыль контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

При расчете значения показателя **3.6. Прибыль контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** учитываются все виды расходов контракта, в том числе и обязательства по уплате НДС. Сумма НДС с полученных авансов начисляется в тот момент, когда доходная часть контракта еще не сформирована – рисунок 3.70.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта	Движение ресурсов контракта		Использование ресурсов контракта
		Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.
		3	4	6	7
1.	Финансирование контракта	420 000 000			
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	420 000 000			420 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта	484 067 797			
2.1.	Денежные средства	420 000 000	420 000 000	0	0
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	420 000 000	420 000 000		
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг				
3.5.	НДС с выручки от продаж	64 067 797		64 067 797	
3.6.	Прибыль контракта	-64 067 797			
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	64 067 797		64 067 797	

Рис. 3.70. Отражение начисленной суммы НДС с полученных авансов

В ситуации, показанной на рисунке 3.70, сумма обязательств по уплате НДС формирует промежуточный убыток контракта в таком же размере. С экономической точки зрения это вполне объяснимая ситуация, но воспринимается она непривычно. Возникает данная ситуация из-за опережающего характера начисления и уплаты НДС. Уплатив НДС за счет полученных средств контракта, организация потенциально может столкнуться с риском недостаточности финансовых ресурсов для выпуска продукции контракта. По мере отгрузки продукции в счет полученных авансов значение показателя **3.6. Прибыль контракта** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** приближается к привычному представлению.

Завершение учетных действий по контракту

Отчетность по конкретному контракту ГОЗ ведется в течение ограниченного периода времени. Для дальнейшего описания примем к использованию термин «закрытие контракта». Он характеризует полное исполнение взаимных обязательств заказчика и исполнителя в рамках контракта ГОЗ, завершение всех обязательных процедур банковского сопровождения контракта. Дата закрытия контракта может превышать дату завершения, указанную непосредственно в тексте контракта. Итоговая отчетность по контракту ГОЗ формируется после его закрытия.

Корректное закрытие контракта подразумевает аудит всех ресурсов, которые к этому моменту сохраняют обособление в учете. Снятие обособления с неиспользованных запасов контракта, переклассификацию обязательств и другие аналогичные действия рекомендуется выполнять сразу, как только исчезает потребность контракта в соответствующем ресурсе. Это должно стать одним из обязательных регламентов при работе с контрактами ГОЗ. Передача неиспользованных ресурсов влияет на расчет итогового значения контрольного правила контракта. Значение контрольного правила, отличное от нулевого, имеет непосредственную корреляцию с фактическим значением финансового результата выполнения контракта.

Своевременное завершение учетных действий по исполненному контракту ГОЗ позволяет корректно оценивать выделение ресурсов для будущих контрактов ГОЗ.

Заккрытие контракта: источники финансирования

Основным источником финансирования контракта ГОЗ являются средства заказчика. Обязательства заказчика перед организацией считаются полностью исполненными после окончательного расчета за поставленные товары и выполненные работы. При закрытии контракта по показателю **1.1. Денежные средства, полученные от заказчика** должны быть равны значения в графах **Сальдо операций, руб. коп.** и **Целевые параметры контракта, руб. коп.** Отсутствие равенства значений указывает на неактуальность целевых параметров контракта или ошибки в отражении поступления денежных средств от заказчика.

В процессе выполнения контракта организация может привлекать дополнительные источники финансирования, но все они носят временный характер и привлекаются на условиях постепенного замещения за счет основного источника финансирования:

- кредитные средства возвращаются банку;
- проценты по кредитам погашаются;
- задолженность перед поставщиками – участниками кооперации погашается.

При закрытии контракта в графе **Сальдо операций, руб. коп.** по показателям **1.2. Кредиты банка**, **1.3. Задолженность по процентам по кредитам**, **1.4. Задолженность перед поставщиками** должны быть нулевые значения. Несоблюдение данного правила напрямую искажает финансовый результат выполнения контракта. Например, у организации осталась задолженность перед поставщиками – участниками кооперации контракта. При этом денежные средства на отдельном счете контракта отсутствуют, т. е. финансовых ресурсов внутри контракта ГОЗ для погашения этой задолженности нет. Организация будет вынуждена погасить данную задолженность с расчетного счета. Такие платежи являются вложением ресурсов организации в контракт и влияют на расчет контрольного правила.

Корректное состояние показателей группы **1. Финансирование контракта** при закрытии контракта ГОЗ показано на рисунке 3.71.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
1.1.	Денежные средства, полученные от заказчика	560 000 000	100,00	560 000 000
1.2.	Кредиты банка	0	0,00	0
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам			0
1.4.	Задолженность перед поставщиками			0

Рис. 3.71. Корректное состояние показателей группы «1. Финансирование контракта» при закрытии контракта ГОЗ

Закрытие контракта: денежные средства

Показатели группы **2.1. Денежные средства** отражают движение финансовых ресурсов контракта ГОЗ. К моменту закрытия контракта финансовые ресурсы должны быть использованы или переданы организации. В графе **Сальдо операций, руб. коп.** у всех показателей группы должны быть нулевые значения.

2.1.1. Денежные средства на отдельном счете

Перед закрытием отдельного счета все денежные средства с него должны быть списаны по разрешенным типам платежей (Федеральный закон 275-ФЗ) или перечислены на расчетный счет организации.

2.1.2. Денежные средства на депозитах в банке

Закрыты все депозитные счета в уполномоченных банках, так как возврат средств с них производится на отдельный счет контракта.

2.1.3. Авансы, выданные поставщикам

Задолженность, обязательства по которой поставщик исполнит позднее установленного срока (причины задержки принципиального значения не имеют), рекомендуется вывести переводом задолженности за рамки контракта ГОЗ и учитывать в дальнейшем как обязательства обычного поставщика. Перевод задолженности отражается по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** в графе **Использование ресурсов на нужды**

организации, руб. коп. и учитывается при расчете контрольного правила. Такой подход оправдан тем, что у организации сохраняется уверенность в получении заказанных материальных ресурсов, которые можно будет использовать в дальнейшей деятельности организации. Вариант списания безнадежной задолженности выбирает организация:

- На финансовый результат контракта ГОЗ в целях формирования всесторонне объективной картины его исполнения, включая и непредвиденные расходы из-за недобросовестных действий участников кооперации:
 - по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
 - по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- На финансовый результат организации:
 - по показателю **2.1.3. Авансы, выданные поставщикам** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Корректное состояние показателей группы **2.1. Денежные средства** при закрытии контракта ГОЗ показано на рисунке 3.72.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете			0
2.1.2.	Денежные средства на депозитах в банке			0
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам			0

Рис. 3.72. Корректное состояние показателей группы «2.1. Денежные средства» при закрытии контракта ГОЗ

Заккрытие контракта: запасы

Показатели группы **2.2. Запасы** показывают предварительное формирование материальных ресурсов и специальных технических средств производства для выполнения контракта ГОЗ. После завершения контракта потребность в данных ресурсах исчезает. В графе **Сальдо операций, руб. коп.** у всех показателей группы должны быть нулевые значения.

2.2.1. Материалы на складах

Материалы, оставшиеся на складах в резерве под контракт ГОЗ, требуется:

- Перерезервировать для использования в выполнении других контрактов государственного заказчика:
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**
- Передать на свободный остаток склада:
 - по показателю **2.2.1. Материалы на складах** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Обе операции учитываются при расчете контрольного правила.

2.2.2. НДС входящий

Оставшаяся по контракту сумма входящего НДС, полученная при поступлении ресурсов от участников кооперации, должна быть:

- принята к вычету;
- списана.

Вычет и списание суммы входящего НДС отражаются по показателю **2.2.2. НДС входящий** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.** Обе операции учитываются при расчете контрольного правила.

2.2.3. Полуфабрикаты на складах

Полуфабрикаты, оставшиеся на складах в резерве под контракт, требуется:

- Перерезервировать для использования в выполнении других контрактов государственного заказчика:

- по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**
- Передать на свободный остаток склада:
 - по показателю **2.2.3. Полуфабрикаты на складах** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Обе операции учитываются при расчете контрольного правила.

2.2.4. Материалы, переданные в переработку

К моменту закрытия контракта не должно быть материалов, по которым переработчик не отчитался. В случае недобросовестного исполнения переработчиком своих обязательств следует принять решение о взыскании стоимости материалов с переработчика и списать их с контракта. Операция отражается по показателю **2.2.4. Материалы, переданные в переработку** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**, учетная стоимость материалов контракта участвует в расчете контрольного правила.

2.2.5. Расходы будущих периодов

Расходы, учитываемые по данному показателю, в силу своего экономического содержания не могут оставаться на остатках при закрытии контракта. Если в силу досрочного выполнения контракта период их списания на затраты контракта не завершен, то необходимо вручную обеспечить списание оставшейся суммы:

- На производственные затраты контракта с включением в себестоимость последней партии выпускаемой продукции контракта:
 - по показателю **2.2.5. Расходы будущих периодов** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
 - по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- Финансовый результат контракта:
 - по показателю **2.2.5. Расходы будущих периодов** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
 - по показателю **3.3. Коммерческие расходы** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

2.2.6. Средства производства

Варианты распоряжения ресурсами данного показателя, оставшиеся за контрактом ГОЗ на момент его закрытия, определяются их представлением в учете организации.

Инструмент, спецоснастка, оборудование, требующее монтажа, компоненты будущих основных средств, оставшиеся на складах в резерве под контракт ГОЗ, требуется:

- Перерезервировать для использования в выполнении других контрактов государственного заказчика:
 - по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**
- Передать на свободный остаток склада:
 - по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Обе операции учитываются при расчете контрольного правила.

Переданные в эксплуатацию инструмент и спецоснастка, имеющие остаточную стоимость, сначала возвращаются на склад с сохранением обособления под контракт ГОЗ, и уже на складе резервируются для выполнения других контрактов государственного заказчика или передаются на свободный остаток склада (как это показано выше). Возврат из эксплуатации на склад отражается внутренним оборотом по показателю **2.2.6. Средства производства** в графах **Движение в рамках контракта, руб. коп.** и **Списание в рамках контракта, руб. коп.**

Если дальнейшее применение инструмента и спецоснастки контракта невозможно, их оставшаяся стоимость включается в производственные затраты последних партий выпускаемой по контракту продукции контракта. Если производственные процессы уже завершены, выполняется списание оставшейся стоимости инструмента и спецоснастки на финансовый результат контракта ГОЗ:

- по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**
- по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Для объектов основных средств контракта ГОЗ необходимо приостановить начисление амортизации. Если основные средства планируется использовать в дальнейшем, то в учете снимается их обособление по контракту ГОЗ. По остаточной стоимости объектов основных средств операция отражается по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.** Операция учитывается при расчете контрольного правила. Если дальнейшее использование основных средств контракта ГОЗ невозможно, то их остаточная стоимость списывается на финансовый результат контракта:

- по показателю **2.2.6. Средства производства** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.**;
- по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**

Корректное состояние показателей группы **2.2. Запасы** при закрытии контракта ГОЗ показано на рисунке 3.73.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.2.	Запасы			0
2.2.1.	Материалы на складах			0
2.2.2.	НДС входящий			0
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах			0
2.2.4.	Материалы, переданные в переработку			0
2.2.5.	Расходы будущих периодов			0
2.2.6.	Средства производства			0

Рис. 3.73. Корректное состояние показателей группы «2.2. Запасы» при закрытии контракта ГОЗ

Заккрытие контракта: незавершенное производство

При закрытии контракта значение по группе **2.3. Производство** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** должно быть равно нулю. Это подтверждает, что сумма всех производственных затрат, обособленных в учете под контракт ГОЗ, была включена в себестоимость изделий, выпущенных в рамках контракта. Оставшаяся после выпуска всей продукции контракта сумма по группе **2.3. Производство** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** показывает:

- что в составе незавершенного производства остались ресурсы контракта, которые по какой-либо причине не были использованы в производстве;
- в силу ошибок учетных действий стоимость потребленных ресурсов контракта не была включена в производственную себестоимость продукции.

Выявить причину позволяют проведение инвентаризации незавершенного производства и анализ расчета себестоимости. Вид исправления зависит от выявленной причины и определяется с учетом действующих правил бухгалтерского и налогового учета, например:

- неиспользованные материалы контракта возвращаются на склад;
- производственные затраты контракта, не вошедшие в себестоимость выпущенной продукции контракта, списываются на финансовый результат контракта.

Практика ведения учетных действий позволяет с достаточной степенью обоснованности выявить «зависания» затрат в незавершенном производстве по двум показателям:

- **2.3.1. Затраты на материалы,**
- **2.3.3. Прочие производственные затраты.**

2.3.1. Затраты на материалы

Наличие в незавершенном производстве неиспользованных материалов контракта ГОЗ подтверждается итогами инвентаризации. По имеющимся в наличии материальным ценностям:

- Оформляется возврат из производства на склад:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**

- по показателю **2.2.1 Материалы на складах** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- Изменяется резерв в составе незавершенного производства под другой контракт государственного заказчика:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.**
- Выполняется передача на свободный остаток незавершенного производства:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Если остаток материалов контракта ГОЗ в составе незавершенного производства не подтверждается, то принимается решение о списании оставшейся стоимости материалов:

- На финансовый результат контракта, если подтверждается использование материалов на его выполнение:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**
 - по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- На финансовый результат организации, если подтвердить использование материалов на выпуск продукции контракта нельзя:
 - по показателю **2.3.1. Затраты на материалы** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

2.3.3. Прочие производственные затраты

Выявить неполное включение производственных затрат по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в себестоимость изделий контракта ГОЗ позволяет анализ расчета себестоимости.

Списание оставшейся в незавершенном производстве суммы производственных затрат возможно:

- На финансовый результат контракта, если подтверждается их связь с выполнением контракта:
 - по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Списание в рамках контракта, руб. коп.;**

- по показателю **3.1. Себестоимость реализованной продукции** в графе **Движение в рамках контракта, руб. коп.**
- На финансовый результат организации, если подтвердить их связь с выпуском продукции контракта нельзя:
 - по показателю **2.3.3. Прочие производственные затраты** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

При закрытии контракта ГОЗ все показатели группы **2.3. Производство**, которые в отчетности формируются нарастающим итогом, сохраняют свои значения в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

Полезно обратить внимание на указанные ниже соотношения между значениями показателей группы **2.3. Производство** в графе **Сальдо операций, руб. коп.**

2.3.1. Затраты на материалы + 2.3.2. Затраты на оплату труда + 2.3.3. Прочие производственные затраты + 2.3.4. Общепроизводственные затраты + 2.3.5. Общехозяйственные затраты + 2.3.8. Выпуск продукции + (2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы + 2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ) = 0

Формула проверяет, что сумма всех производственных затрат, обособленных в учете под контракт ГОЗ, включена в производственную себестоимость изделий, выпущенных в рамках контракта.

2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы + 2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ = 0 (< 0; >0)

С высокой степенью достоверности можно сделать вывод о том, как использовались полуфабрикаты контракта ГОЗ:

- **2.3.6. + 2.3.7. = 0** – если по контракту ГОЗ выпускались полуфабрикаты (выполнялись внутренние работы), то все они использованы для выпуска продукции контракта ГОЗ;
- **2.3.6. + 2.3.7. < 0** – часть выпущенных в рамках контракта ГОЗ полуфабрикатов, стоимость которых составляет разницу, была использована за рамками рассматриваемого контракта ГОЗ;
- **2.3.6. + 2.3.7. > 0** – для изготовления продукции контракта задействованы полуфабрикаты, выпущенные за рамками контракта.

Пример корректного состояния показателей группы **2.3. Производство** при закрытии контракта ГОЗ (конкретные данные по показателям группы носят условный характер) показан на рисунке 3.74.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.2.	Запасы			0
2.3.	Производство			0
2.3.1.	Затраты на материалы	210 000 000	104,76	220 000 000
2.3.2.	Затраты на оплату труда	120 000 000	104,17	125 000 000
2.3.3.	Прочие производственные затраты	39 576 271	86,22	34 123 201
2.3.4.	Общепроизводственные затраты	30 000 000	104,17	31 251 000
2.3.5.	Общехозяйственные затраты	40 000 000	100,00	40 000 000
2.3.6.	Полуфабрикаты, внутренние работы			56 020 000
2.3.7.	Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ			- 56 020 000
2.3.8.	Выпуск продукции			- 450 374 201

Рис. 3.74. Пример корректного состояния показателей группы «2.3. Производство» при закрытии контракта ГОЗ

Заккрытие контракта: продукция

При закрытии контракта ГОЗ по показателю **2.4. Готовый товар на складе** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** должно быть нулевое значение.

Товары в статусе продукции контракта ГОЗ, оставшиеся на складах после полного исполнения обязательств организации перед заказчиком по контракту, требуются:

- Перезервировать для использования в выполнении других контрактов государственного заказчика:
 - по показателю **2.4. Готовый товар на складе** в графе **Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика / заказчика, руб. коп.;**

- Передать на свободный остаток склада:
 - по показателю **2.4. Готовый товар на складе** в графе **Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.**

Обе операции учитываются при расчете контрольного правила.

Корректное состояние показателя **2.4. Готовый товар на складе** при закрытии контракта ГОЗ показано на рисунке 3.75.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.2.	Запасы			0
2.3.	Производство			0
2.4.	Готовый товар на складе			0

Рис. 3.75. Корректное состояние показателя «2.4. Готовый товар на складе» при закрытии контракта ГОЗ

Закрытие контракта: выручка

При закрытии контракта ГОЗ значения показателя **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** в графах **Целевые параметры контракта, руб. коп.** и **Сальдо операций, руб. коп.** должны быть равны. Иное указывает на отсутствие актуальности целевых параметров контракта или ошибки в отражении документов реализации.

Корректное состояние показателя **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** при закрытии контракта ГОЗ показано на рисунке 3.76.

№ п/п	Наименование показателя / ресурса	Состояние выполнения контракта		
		Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.
		1	2	3
1.	Финансирование контракта	560 000 000	100,00	560 000 000
2.	Распределение ресурсов контракта			560 000 000
2.1.	Денежные средства			0
2.2.	Запасы			0
2.3.	Производство			0
2.4.	Готовый товар на складе			0
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	560 000 000	100,00	560 000 000

Рис. 3.76. Корректное состояние показателя «3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг» при закрытии контракта ГОЗ

Представленное на рисунке 3.76 значение показателя **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** в графе **Сальдо операций, руб. коп.** в размере 560 000 000 руб. показывает сумму выручки от реализации продукции контракта ГОЗ, оно не участвует в расчете значения по группе **2. Распределение ресурсов контракта**.

Закрытие контракта: финансовый результат

Определение финансового результата выполнения контракта ГОЗ начинается с приведения «в порядок» (в соответствии с приведенными выше рекомендациями) значений показателей:

- группы **2.1. Денежные средства**;
- группы **2.2. Запасы**;
- группы **2.3. Производство**;
- показателя **2.4. Готовый товар на складе**.

Возможно только одно исключение: остатки денежных средств на отдельном счете или на депозитных счетах контракта не влияют на расчет финансового результата.

Восстановим в памяти: нулевое значение контрольного правила говорит о том, что сумма средств и ресурсов контракта ГОЗ,

использованных на решение задач за рамками контракта, в равном объеме компенсирована привлечением в контракт ресурсов, обеспеченных за счет собственных средств организации. В ходе реальной хозяйственной деятельности значение контрольного правила при закрытии контракта, скорее всего, будет ненулевым. Искусственно приводить его в нулевое значение не нужно. В ряде случаев это и практически невозможно.

Рассмотрим варианты сопоставления сформированных при закрытии контракта ГОЗ значений в графе **Сальдо операций, руб. коп.** по показателям **3.6. Прибыль контракта** и **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** и влияние такого сравнения на возможное значение показателя **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта** (как возможность монетизации финансового результата выполнения контракта). При рассмотрении принимаются следующие допущения:

- Значения по показателям взяты в условных стоимостных единицах.
- Доход контракта указан в значении показателя **3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг** и для всех рассматриваемых вариантов составляет 10 стоимостных единиц.
- Все расходы контракта отражает значение показателя **3.1. Себестоимость реализованной продукции**, НДС опускается. Рассматриваются примеры:
 - **8 единиц** – контракт выполнен с прибылью в 2 единицы, индекс «1» в наименовании варианта;
 - **10 единиц** – прибыль по контракту отсутствует, индекс «2» в наименовании варианта;
 - **12 единиц** – контракт выполнен с убытком в 2 единицы, индекс «3» в наименовании варианта.
- Согласованный по контракту ГОЗ размер прибыли – 2 единицы.
- Контрольное правило по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** принимает значения:
 - «-3» – за счет средств контракта покрыты расходы организации в сумме 3 единиц, индекс «А» в наименовании варианта;

- «-2» – за счет средств контракта покрыты расходы организации в сумме 2 единицы, индекс «Б» в наименовании варианта;
 - «-1» – за счет средств контракта покрыты расходы организации в сумме 1 единицы, индекс «В» в наименовании варианта;
 - «0» – между расходом средств контракта и вложением ресурсов в контракт существует паритет, индекс «Г» в наименовании варианта;
 - «+1» – в контракт привлечены дополнительные ресурсы стоимостью 1 единица, индекс «Д» в наименовании варианта;
 - «+2» – в контракт привлечены дополнительные ресурсы стоимостью 2 единицы, индекс «Е» в наименовании варианта;
 - «+3» – в контракт привлечены дополнительные ресурсы стоимостью 3 единицы, индекс «Ж» в наименовании варианта.
- На отдельном счете контракта всегда есть денежные средства в сумме, доступной для перечисления на расчетный счет организации по условиям рассматриваемых примеров.

Анализ примеров представляет интерес и в целях обеспечения корректности заполнения отчетности.

Рассмотрение начнем со случая, когда выполнение контракта ГОЗ оказалось успешным и была получена прибыль в сумме 2 единицы – рисунок 3.77.

	Показатель / Вариант сравнения	1А	1Б	1В	1Г	1Д	1Е	1Ж
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	10	10	10	10	10	10	10
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	8	8	8	8	8	8	8
3.6.	Прибыль контракта	2	2	2	2	2	2	2
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	-3	-2	-1	0	1	2	3
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта	X	0	1	2	3	4	5

Рис. 3.77. Контракт ГОЗ выполнен с прибылью в 2 единицы

При нулевом значении контрольного правила (это варианты с индексом «Г» в наименовании) сравнение наиболее простое, поэтому сейчас и далее такие варианты будут рассматриваться в первую очередь. По данным рисунка 3.77 можно сделать следующие выводы:

- **1Г** – для перечисления с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступна вся сумма фактической прибыли контракта: $(10 - 8) - 0 = 2$ единицы, ее перечисление показывает значение «2» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;
- **1В** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 1 единицы были использованы для покрытия обязательств организации. При условии достигнутого результата такое использование можно считать опережающим изъятием прибыли, поэтому для перечисления с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступны денежные средства в сумме $(10 - 8) - 1 = 1$ единица, их перечисление показывает значение «1» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;
- **1Б** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 2 единиц были использованы для покрытия обязательств организации. При условии достигнутого результата такое использование можно считать опережающим изъятием прибыли, поэтому для перечисления с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступных денежных средств не осталось: $(10 - 8) - 2 = 0$ единиц, невозможность перечисления показывает значение «0» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;
- **1А** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 3 единиц были использованы для покрытия обязательств организации. Такое отвлечение средств не позволяет сформировать указанную сумму расходов контракта в 8 единиц, разрыв составляет $(10 - 8) - 3 = -1$ единицу. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки (здесь и далее некорректные варианты отчетности на рисунке отмечаются серым фоном);

- **1Д** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные ресурсы стоимостью 1 единица, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. При условии достигнутого результата по контракту ГОЗ для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступны денежные средства в сумме 2 единиц. А по завершении госконтракта с отдельного счета контракта на расчетный счет организации могут быть переведены денежные средства в сумме 1 единицы. Общая сумма перевода по обоим основаниям составит $((10 - 8) - 0) + 1 = 3$ единицы, что показывает значение «3» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта;**
- **1Е** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные ресурсы стоимостью 2 единицы, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. При условии достигнутого результата по контракту ГОЗ для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступны денежные средства в сумме 2 единиц. А по завершении госконтракта с отдельного счета контракта на расчетный счет организации могут быть переведены денежные средства в сумме 2 единиц. Общая сумма перевода по обоим основаниям составит $((10 - 8) - 0) + 2 = 4$ единицы, что показывает значение «4» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта;**
- **1Ж** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные ресурсы стоимостью 3 единицы, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. При условии достигнутого результата по контракту ГОЗ для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступны денежные средства в сумме 2 единиц. А по завершении госконтракта с отдельного счета контракта на расчетный счет организации могут быть переведены денежные средства в сумме 3 единиц. Общая сумма перевода по обоим основаниям составит $((10 - 8) - 0) + 3 = 5$ единиц, что показывает значение «5» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта.**

Выполнение контракта ГОЗ без получения прибыли показано на рисунке 3.78.

	Показатель / Вариант сравнения	2А	2Б	2В	2Г	2Д	2Е	2Ж
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	10	10	10	10	10	10	10
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	10	10	10	10	10	10	10
3.6.	Прибыль контракта	0	0	0	0	0	0	0
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	-3	-2	-1	0	1	2	3
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта	X	X	X	0	1	2	3

Рис. 3.78. Контракт ГОЗ выполнен без прибыли

По данным рисунка 3.78 можно сделать следующие выводы:

- **2Г** – данные отчетности показывают, что все средства контракта использованы для обеспечения выпуска продукции: $(10 - 10) - 0 = 0$ единиц, невозможность перечисления показывает значение «0» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;
- **2В** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 1 единицы были использованы для покрытия обязательств организации. Такое отвлечение средств не позволяет сформировать указанную сумму расходов контракта, разрыв составляет $(10 - 10) - 1 = -1$ единицу. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **2Б** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 2 единиц были использованы для покрытия обязательств организации. Такое отвлечение средств не позволяет сформировать указанную сумму расходов контракта, разрыв составляет $(10 - 10) - 2 = -2$ единицы. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **2А** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ средства в размере 3 единиц были использованы для покрытия обязательств организации. Такое отвлечение средств не позволяет сформировать указанную сумму расходов контракта, разрыв составляет $(10 - 10) - 3 = -3$ единицы. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **2Д** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные

ресурсы стоимостью 1 единица, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. Эта сумма не превышает согласованного размера прибыли и доступна для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли: $10 - 10 + 1 = 1$ единица, что показывает значение «1» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;

- **2Е** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные ресурсы стоимостью 2 единицы, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. Эта сумма не превышает согласованного размера прибыли и доступна для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли: $10 - 10 + 2 = 2$ единицы, что показывает значение «2» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**;
- **2Ж** – в ходе хозяйственной деятельности при выполнении контракта ГОЗ привлекались дополнительные ресурсы стоимостью 3 единицы, что позволило сохранить средства контракта на такую же сумму. При условии достигнутого результата по контракту ГОЗ для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли доступны денежные средства в сумме $10 - 10 + 2 = 2$ единиц. А по завершении госконтракта с отдельного счета контракта на расчетный счет организации могут быть переведены денежные средства в сумме 1 единицы. Общая сумма перевода по обоим основаниям составит $(10 - 10 + 2) + 1 = 3$ единицы, что показывает значение «3» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**.

Случай выполнения контракта ГОЗ с убытком в 2 единицы показан на рисунке 3.79.

	Показатель / Вариант сравнения	3А	3Б	3В	3Г	3Д	3Е	3Ж
3.	Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг	10	10	10	10	10	10	10
3.1.	Себестоимость реализованной продукции	12	12	12	12	12	12	12
3.6.	Прибыль контракта	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2
4.	(+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	-3	-2	-1	0	1	2	3
5.	Списание денежных средств с отдельного счета контракта	X	X	X	X	X	0	1

Рис. 3.79. Контракт ГОЗ выполнен с убытком в 2 единицы

По данным рисунка 3.79 можно сделать следующие выводы:

- **3Г** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. Такое привлечение ресурсов не нашло отражения в значении контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**, разрыв составляет $10 - 12 + 0 = -2$ единицы. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **3В** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. При этом значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** указывает на использование средств контракта на нужды организации в сумме 1 единицы, разрыв составляет $10 - 12 - 1 = -3$ единицы. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **3Б** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. При этом значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** указывает на использование средств контракта на нужды организации в сумме 2 единиц, разрыв составляет $10 - 12 - 2 = -4$ единицы. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **3А** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. При этом значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** указывает на использование средств контракта на нужды организации в сумме 3 единиц, разрыв составляет

$10 - 12 - 3 = -5$ единиц. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;

- **ЗД** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. При этом значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** указывает на привлечение ресурсов только в сумме 1 единицы, разрыв составляет $10 - 12 + 1 = -1$ единицу. Данные отчетности содержат ошибку и требуют проверки;
- **ЗЕ** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. Привлечение ресурсов в сумме 2 единиц также отражено в значении контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта**, разрыв отсутствует: $10 - 12 + 2 = 0$ единиц. Данные отчетности корректны, денежные средства для перевода на расчетный счет отсутствуют;
- **ЗЖ** – данные отчетности показывают, что средств контракта для выпуска продукции контракта ГОЗ не хватило и были привлечены дополнительные ресурсы в сумме 2 единиц, что нашло отражение в общей сумме расходов в $10 + 2 = 12$ единиц. Значение контрольного правила по показателю **4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта** показывает привлечение ресурсов в сумме 3 единиц. Такая сумма привлеченных ресурсов потенциально позволяет сохранить средства контракта на сумму $3 - 2 = 1$ единица. Эта сумма не превышает согласованного размера прибыли и доступна для перевода с отдельного счета контракта на расчетный счет организации в счет прибыли: $10 - 12 + 3 = 1$ единица, что показывает значение «1» по показателю **5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта**.



Приложение 1

Утверждены
Постановлением Правительства
Российской Федерации
от 19 января 1998 г. № 47

**Правила
ведения организациями, выполняющими
государственный оборонный заказ, раздельного учета результатов финансово-
хозяйственной деятельности**

1. Организация, выполняющая государственный оборонный заказ (головной исполнитель), а также организация, участвующая в поставках продукции по государственному оборонному заказу (исполнитель, участник кооперации) (далее – организация), осуществляют учет производственных и коммерческих затрат, обязательств (дебиторская и кредиторская задолженности), денежных средств, имущественных прав, материальных запасов, основных средств, нематериальных активов и т.п. (далее – ресурсы) отдельно по каждому государственному контракту, контракту (далее – контракт). Каждая хозяйственная операция учитывается в составе ресурсов контракта.

Первичная учетная документация (лимитные карты, требования, рабочие наряды и др.) оформляется на предусмотренные в государственном оборонном заказе отдельные изделия, группу изделий, работу, услугу (далее – продукция).

Стоимость ресурсов контракта учитывается в отношении партий формирования. Для материальных запасов может применяться идентифицированный (серийный) количественный учет каждой единицы запаса.

Дополнительные ресурсы за счет собственных источников организации или за счет перераспределения ресурсов других контрактов, в случае их привлечения организацией при исполнении контракта, отражаются отдельно.

При направлении организацией части ранее сформированных ресурсов контракта на выполнение обязательств по другим контрактам или использовании их в собственной хозяйственной деятельности указанные ресурсы подлежат раздельному учету.

Состав и направления использования ресурсов контракта раскрываются организацией в отчете об исполнении контракта, заполняемого по форме, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 19 января 1998 г. № 47 «О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» (далее – отчет).

2. Стоимость ресурсов, используемых для выполнения контракта, относится на выпуск предусмотренной в контракте продукции.

Расходы на производство и реализацию продукции, а также доходы, полученные в период исполнения контракта, определяются методом начисления.

3. Фактические расходы, отнесенные на исполнение контракта, при подготовке отчета группируются в следующем порядке:

- 1) прямые затраты (материалы, комплектующие изделия, услуги производственного характера, расходы на оплату труда непосредственных исполнителей, страховые взносы и др.) включаются непосредственно в себестоимость определенного вида выпускаемой по контракту продукции;

- 2) накладные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) по обеспечению процесса производства включаются в себестоимость продукции пропорционально базе распределения по выбранному организацией показателю прямых затрат, характеризующему продукцию контракта, и иную продукцию, выпускаемую организацией. Результаты распределения оформляются справкой отдельно по каждому контракту. Прямые затраты и накладные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) формируют производственную себестоимость продукции;

- 3) административно-управленческие расходы организации относятся на контракт пропорционально базе распределения по выбранному организацией показателю прямых затрат, характеризующему продукцию контракта и иную продукцию, выпускаемую организацией, и учитываются при расчете финансового результата по контракту без включения в производственную себестоимость продукции. Результаты распределения оформляются справкой отдельно по каждому контракту;
- 4) расходы, связанные с непосредственной реализацией (сбытом) продукции по контракту, учитываются отдельно по каждому контракту и при расчете финансового результата по контракту.
4. Финансовый результат по контракту определяется как разница между ценой, предусмотренной в контракте (ценой реализации), и суммой всех расходов, исчисленных согласно пункту 3 настоящих Правил.
5. Настоящие Правила обязательны для применения всеми организациями независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности.



Приложение 2

Утверждены
Постановлением Правительства
Российской Федерации
от 19 января 1998 г. № 47

**Правила
заполнения отчета об исполнении государственного контракта, контракта организа-
цией, выполняющей государственный оборонный заказ**

I. Общие сведения

1. Отчет об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ (далее соответственно – отчет, контракт, организация) составляется по каждому контракту.

Отчетным периодом является период с даты заключения контракта по дату составления отчета, устанавливаемую государственным заказчиком.

2. Отчет составляется нарастающим итогом по всем хозяйственным операциям, отраженным на дату составления отчета отдельно по каждому контракту.
3. Отчет составляется включительно по месяц полного исполнения организацией и заказчиком своих обязательств по контракту. Под полным исполнением контракта понимается полное выполнение обязательств как исполнителем по поставке товаров (выполнению работ, оказанию

услуг), так и заказчиком по оплате поставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

4. Стоимостные показатели ресурсов отражаются в валюте Российской Федерации с точностью до копейки. Процентные показатели ресурсов отражаются с точностью до десятых долей процента.

II. Структура отчета

5. Отчет состоит из следующих групп показателей:
 - 1) "Состояние выполнения контракта" – значения показателей, отражающих состояние выполнения контракта. В составе группы указываются следующие данные:
 - 1.1. "Целевые параметры контракта, руб. коп." – значения плановых показателей ресурсов, используемых при формировании цены контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 1.2. "Выполнено, %" – доля освоения ресурсов для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 1.3. "Сальдо операций, руб. коп." – стоимостная оценка ресурсов, задействованных для исполнения контракта, на дату составления отчета;
 - 2) "Движение ресурсов контракта" – отражение ресурсов, задействованных для исполнения контракта, по источникам формирования за отчетный период, в том числе:
 - 2.1. "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций, отражающих формирование в рамках контракта нового вида ресурсов за счет преобразования других ресурсов (например, денежные средства – в материалы, незавершенное производство – в готовую продукцию, запасы – в незавершенное производство и т.д.), ранее используемых для контракта;
 - 2.2. "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций отнесения на контракт ресурсов, используемых для выполнения других контрактов того же государственного заказчика;
 - 2.3. "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций привлечения собственных ресурсов организации для исполнения контракта;

- 3) "Использование ресурсов для контракта" – списание и перераспределение ресурсов для исполнения контракта за отчетный период, в том числе:
 - 3.1. "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций списания ресурсов для исполнения контракта;
 - 3.2. "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций передачи ресурсов для исполнения контракта для обеспечения потребностей других контрактов того же государственного заказчика;
 - 3.3. "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка хозяйственных операций перераспределения ресурсов контракта для обеспечения нужд организации, не связанных с исполнением контрактов того же государственного заказчика.
6. Задействованные для исполнения контракта источники финансирования и структура используемых ресурсов раскрываются в показателях, объединенных в следующие группы:
 - 1) "Финансирование контракта" – группа показателей, отражающих формирование источников финансирования контракта (авансы, полученные от заказчика, кредиты банка и проценты по ним, неоплаченные поставки контрагентов);
 - 2) "Распределение ресурсов контракта" – группа показателей, отражающих состав и использование ресурсов для исполнения контракта:
 - 2.1. "Денежные средства" – подгруппа показателей, включающая остатки и движение денежных средств на отдельном счете контракта и депозитных счетах, задолженность контрагентов за полученные авансы;
 - 2.2. "Запасы" – подгруппа показателей, включающая остатки и движение материальных запасов;
 - 2.3. "Производство" – подгруппа показателей, раскрывающая производственные затраты, связанные с выпуском продукции по контракту;
 - 2.4. "Готовый товар на складе" – показатель, отражающий движение товара по контракту и его остатки на складе;

- 3) "Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг" – показатель, отражающий размер выручки от реализации продукции по контракту;
 - 4) "(+) Привлечение ресурсов в контракт/(-) Перенаправление ресурсов контракта" – показатель, отражающий разницу привлеченных и перенаправленных ресурсов контракта (контрольное правило контракта);
 - 5) "Списание денежных средств с отдельного счета контракта" – показатель, отражающий сумму денежных средств, списанных с отдельного счета организации на иной банковский счет в соответствии с режимом использования отдельного счета.
7. По группе показателей "Финансирование контракта" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – значение показателя соответствует значению показателя строки "Денежные средства, полученные от заказчика";
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства, полученные от заказчика", "Кредиты банка", "Задолженность по процентам по кредитам", "Задолженность перед поставщиками".
8. По показателю "Денежные средства, полученные от заказчика" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – плановый объем финансирования контракта заказчиком, соответствующий цене контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значению показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп." и "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";

- 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – сумма денежных средств, возвращенных заказчику с отдельного счета контракта в отчетном периоде;
 - 5) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – сумма денежных средств, возвращенных заказчику с расчетного счета организации, на дату составления отчета;
 - 6) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – сумма денежных средств, полученных от заказчика на дату составления отчета.
9. По показателю "Кредиты банка" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – планируемая при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта) сумма кредитов, привлекаемых организацией для исполнения контракта;
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп." и "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";
 - 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма погашения с отдельного счета основной суммы кредитов, полученных организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета;
 - 5) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма погашения с расчетного счета основной суммы кредитов, полученных организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета;
 - 6) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма кредитов, полученных организацией на отдельный счет на исполнение контракта, на дату составления отчета.
10. По показателю "Задолженность по процентам по кредитам" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта,

руб. коп." и "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма погашения с отдельного счета процентов по кредитам, полученным организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета;

3) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма погашения с расчетного счета процентов по кредитам, полученным организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета;

4) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма начисленных процентов по кредитам, полученным организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета.

11. По показателю "Задолженность перед поставщиками" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." и "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма расчетов с участниками кооперации за поставленную продукцию с использованием денежных средств с отдельного счета контракта, включая зачет выданных поставщикам авансов, на дату составления отчета;

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – общая сумма расчетов с участниками кооперации по контракту с использованием ресурсов других контрактов;

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – сумма проведенных расчетов с контрагентами за поставленную продукцию с использованием собственных ресурсов организации на дату составления отчета;

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций начисления задолженности организации перед контрагентами за поставленную продукцию по контракту на дату составления отчета.

12. Значение показателя "Распределение ресурсов контракта" указывается в графе "Сальдо операций, руб. коп." и опре-

деляется как сумма значений показателей строк "Денежные средства", "Запасы", "Производство", "Готовый товар на складе", "Себестоимость реализованной продукции", "Административно-управленческие расходы", "Коммерческие расходы", "Проценты по кредитам банка", "НДС с выручки от продаж", "Списание денежных средств с отдельного счета контракта".

13. По подгруппе показателей "Денежные средства" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства на отдельном счете", "Денежные средства на депозитах в банке" и "Авансы, выданные поставщикам";

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – соответствует значению показателя строки "Авансы, выданные поставщикам";

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства на отдельном счете" и "Авансы, выданные поставщикам";

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства на отдельном счете", "Денежные средства на депозитах в банке" и "Авансы, выданные поставщикам";

6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – соответствует значению показателя строки "Денежные средства на отдельном счете";

7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства на отдельном счете" и "Авансы, выданные поставщикам".

14. Значения показателя "Денежные средства на отдельном счете" указываются в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма денежных средств, зачисленных на отдельный счет организации в рамках исполнения контракта, на дату составления отчета;

3) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма денежных средств, зачисленных с иных банковских счетов на отдельный счет организации, в том числе проценты, начисленные на денежные средства, размещенные на депозитах, и на "неснижаемый остаток", на дату составления отчета;

4) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельного счета организации в рамках исполнения контракта в соответствии с режимом использования отдельного счета, установленным статьей 8.3 Федерального закона "О государственном оборонном заказе", на дату составления отчета;

5) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельного счета организации для исполнения других контрактов того же государственного заказчика, на дату составления отчета;

6) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельного счета организации на оплату расходов организации, в том числе не связанных с выполнением контрактов того же государственного заказчика, на дату составления отчета.

15. Значения показателя "Денежные средства на депозитах в банке" указываются в графах:

- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп." и значения показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп.";
 - 2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельного счета организации в целях размещения на депозитах в уполномоченном банке, на дату составления отчета;
 - 3) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма ранее размещенных на депозитных счетах в уполномоченном банке денежных средств, зачисленных на отдельный счет организации, без учета процентов, начисленных на размещенные на депозитах денежные средства, на дату составления отчета.
16. По показателю "Авансы, выданные поставщикам" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";
 - 2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельного счета организации, направленных на выдачу аванса участникам кооперации по контракту, на дату составления отчета;
 - 3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с отдельных счетов других контрактов того же государственного заказчика на расчетные счета контрагентов по контракту, на дату составления отчета;
 - 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма денежных средств, списанных с расчетного счета организации, направленных на выдачу авансов контрагентам по контракту, на дату составления отчета;
 - 5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций зачета авансовых средств участникам кооперации по контракту на дату составления отчета;

б) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций списания задолженности участников кооперации по контракту.

17. По подгруппе показателей "Запасы" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Материалы на складах", "НДС входящий", "Полуфабрикаты на складах", "Материалы, переданные в переработку", "Расходы будущих периодов", "Средства производства";

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Материалы на складах", "Полуфабрикаты на складах", "Средства производства";

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Материалы на складах", "Полуфабрикаты на складах", "Средства производства";

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Материалы на складах", "НДС входящий", "Полуфабрикаты на складах", "Материалы, переданные в переработку", "Расходы будущих периодов", "Средства производства";

б) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Материалы на складах", "Полуфабрикаты на складах", "Средства производства";

7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма

значений показателей строк "Материалы на складах", "НДС входящий", "Полуфабрикаты на складах", "Материалы, переданные в переработку", "Средства производства".

18. По показателю "Материалы на складах" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций в состав материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава собственных материальных запасов организации в состав материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка расходных операций из состава материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава материальных запасов для исполнения контракта в состав материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика на дату составления отчета;

7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава материальных запасов для исполнения контракта в состав собственных материальных запасов организации на дату составления отчета.

19. По показателю "НДС входящий" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – сумма налога на добавленную стоимость (далее – НДС), начисленная при закупках у участников кооперации по контракту, на дату составления отчета;

3) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – сумма НДС, начисленная при закупках у участников кооперации по контракту и включенная в стоимость запасов и производственных затрат по контракту, на дату составления отчета;

4) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – сумма НДС, начисленная при закупках у участников кооперации по контракту и принятая к вычету, на дату составления отчета.

20. По показателю "Полуфабрикаты на складах" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций в состав запаса полуфабрикатов для исполнения контракта на дату составления отчета;

- 3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава запасов полуфабрикатов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав запасов полуфабрикатов для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава собственных запасов полуфабрикатов организации в состав запасов полуфабрикатов для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка расходных операций из состава запасов полуфабрикатов для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава запасов полуфабрикатов для исполнения контракта в состав запасов полуфабрикатов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика на дату составления отчета;
 - 7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава запасов полуфабрикатов для исполнения контракта в состав собственных запасов полуфабрикатов организации на дату составления отчета.
21. По показателю "Материалы, переданные в переработку" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";
 - 2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций передачи материалов контракта стороннему исполнителю для переработки на дату составления отчета;
 - 3) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций передачи в производство переработанных сторонним исполнителем материалов контракта, возврата

от переработчика отходов, неиспользованных материалов и полуфабрикатов в состав материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

4) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций возврата от переработчика отходов, неиспользованных материалов и полуфабрикатов в состав собственных материальных запасов организации на дату составления отчета.

22. По показателю "Расходы будущих периодов" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп." и "Списание в рамках контракта, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций начисления расходов будущих периодов в состав запасов по контракту на дату составления отчета;

3) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций списания расходов будущих периодов из состава запасов по контракту на дату составления отчета.

23. По показателю "Средства производства" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций в состав основных средств для исполнения контракта на дату составления отчета;

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава основных средств для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав основных средств для исполнения контракта на дату составления отчета;

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава собственных основных средств организации в состав основных средств для исполнения контракта на дату составления отчета;

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка расходных операций из состава основных средств для исполнения контракта на дату составления отчета;

6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава основных средств для исполнения контракта в состав основных средств для исполнения других контрактов того же государственного заказчика на дату составления отчета;

7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава основных средств для исполнения контракта в состав собственных основных средств организации на дату составления отчета.

24. По подгруппе показателей "Производство" указываются значения в графах:

1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Прочие производственные затраты", "Полуфабрикаты, внутренние работы";

3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Прочие производственные затраты";

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений

показателей строк "Затраты на материалы", "Затраты на оплату труда", "Прочие производственные затраты", "Общепроизводственные затраты", "Общехозяйственные затраты";

5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Прочие производственные затраты", "Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ", "Выпуск продукции";

6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Прочие производственные затраты";

7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Прочие производственные затраты".

25. По показателю "Затраты на материалы" указываются значения в графах:

1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – плановая стоимость материалов, необходимых для выпуска продукции по контракту (с учетом изменений в период действия контракта);

2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";

3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";

4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций в состав производственных материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

5) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав производственных материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

6) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава собственных производственных материальных запасов организации в состав материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

7) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка расходных операций из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта на дату составления отчета;

8) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта в состав производственных материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика на дату составления отчета;

9) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта в состав собственных производственных материальных запасов организации на дату составления отчета.

26. По показателю "Затраты на оплату труда" указываются значения в графах:

1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем заработной платы основных исполнителей контракта с учетом соответствующих налогов и страховых взносов, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);

2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";

3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";

- 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма заработной платы основных исполнителей контракта с учетом соответствующих налогов и страховых взносов на дату составления отчета.
27. По показателю "Прочие производственные затраты" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем прочих производственных затрат, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к графе "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";
 - 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций начисления прочих затрат в производство для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 5) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения затрат из состава прочих производственных затрат по другим контрактам того же государственного заказчика в состав прочих производственных затрат по контракту на дату составления отчета;
 - 6) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения прочих производственных затрат из состава собственного производства организации в состав производства для исполнения контракта на дату составления отчета;
 - 7) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций движения ресурсов контракта в рамках производства на дату составления отчета;

8) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения затрат из состава прочих производственных затрат по контракту в состав прочих производственных затрат по другим контрактам того же государственного заказчика на дату составления отчета;

9) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения прочих производственных затрат из состава производства для исполнения контракта в состав собственного производства организации на дату составления отчета.

28. По показателю "Общепроизводственные затраты" указываются значения в графах:

1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем общепроизводственных затрат, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);

2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";

3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";

4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма общепроизводственных расходов, отнесенная на контракт, на дату составления отчета.

29. По показателю "Общехозяйственные затраты" указываются значения в графах:

1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем общехозяйственных затрат, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта) (значение показателя определяется до перехода организации на схему отнесения административно-управленческих расходов на финансовый результат контракта);

2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";

- 3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";
- 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма общехозяйственных расходов, отнесенная на контракт, на дату составления отчета.
30. По показателю "Полуфабрикаты, внутренние работы" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб." – соответствует значению показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп.";
- 2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций полуфабрикатов, внутренних работ в состав производства по контракту на дату составления отчета.
31. По показателю "Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и указывается со знаком "минус";
- 2) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций по выпуску полуфабрикатов, выполнению работ подразделениями организации в процессе исполнения контракта на дату составления отчета.
32. По показателю "Выпуск продукции" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Списание в рамках контракта, руб. коп." и указывается со знаком "минус";
- 2) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – себестоимость выпущенной продукции контракта на дату составления отчета.
33. По показателю "Готовый товар на складе" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Списание в рамках контракта, руб. коп.", "Использование ресурсов на

- другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.";
- 2) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка приходных операций в состав готового товара по контракту на дату составления отчета;
- 3) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава готового товара по другим контрактам того же государственного заказчика в состав готового товара по контракту на дату составления отчета;
- 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава готового товара организации в состав готового товара по контракту на дату составления отчета;
- 5) "Списание в рамках контракта, руб. коп." – стоимостная оценка операций по отгрузке готового товара по контракту на дату составления отчета;
- 6) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава готового товара по контракту в состав готового товара по другим контрактам того же государственного заказчика на дату составления отчета;
- 7) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава готового товара по контракту в состав готового товара организации на дату составления отчета.
34. По показателю "Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – плановый объем выполнения организацией обязательств по контракту (с учетом изменений в период действия контракта);
- 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
- 3) "Сальдо операций, руб. коп." – выручка от продажи продукции по контракту на дату составления отчета.

35. По показателю "Себестоимость реализованной продукции" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Затраты на материалы", "Затраты на оплату труда", "Прочие производственные затраты", "Общепроизводственные затраты", "Общехозяйственные затраты";
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателя граф "Движение в рамках контракта, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";
 - 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – фактическая производственная себестоимость реализованной продукции по контракту на дату составления отчета;
 - 5) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – фактическая производственная себестоимость отнесенной на контракт продукции, не связанной с исполнением контрактов того же государственного заказчика, на дату составления отчета.
36. По показателю "Административно-управленческие расходы" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем административно-управленческих расходов, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";
 - 4) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – общая сумма административно-управленческих расходов, отнесенная на контракт, на дату составления отчета.

37. По показателю "Коммерческие расходы" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – объем коммерческих расходов, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп.";
 - 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма коммерческих расходов, отнесенная на контракт, на дату составления отчета.
38. По показателю "Проценты по кредитам банка" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – планируемая при заключении контракта сумма процентов по кредитам, привлекаемым организацией для выполнения контракта;
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Движение в рамках контракта, руб. коп.";
 - 4) "Движение в рамках контракта, руб. коп." – общая сумма отнесенных на финансовый результат контракта процентов по кредитам, полученным организацией на исполнение контракта, на дату составления отчета.
39. По показателю "НДС с выручки от продаж" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – соответствует значению показателя графы "Привлечение ресурсов организации, руб. коп.";
 - 2) "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." – сумма НДС, указанная в документах отгрузки продукции государственному заказчику/заказчику на дату составления отчета.

40. По показателю "Прибыль контракта" указываются значения в графах:
- 1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – размер прибыли, планируемый при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);
 - 2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";
 - 3) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница значения показателя строки "Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг" и суммы значений показателей строк "Себестоимость реализованной продукции", "Административно-управленческие расходы", "Коммерческие расходы", "Проценты по кредитам банка", "НДС с выручки от продаж".
41. По показателю "(+) Привлечение ресурсов в контракт/ (-) Перенаправление ресурсов контракта" указываются значения в графах:
- 1) "Сальдо операций, руб. коп." – значение показателя определяется как разница суммы значений показателя граф "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Привлечение ресурсов организации, руб. коп." и суммы значений показателя граф "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.", "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.". Положительное значение контрольного правила контракта показывает размер привлеченных организацией дополнительных ресурсов, которые на отчетную дату не были компенсированы за счет средств контракта. Отрицательное значение контрольного правила контракта показывает размер средств контракта, которые израсходованы за рамками контракта и не были восполнены привлечением дополнительных ресурсов;
 - 2) "Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Задолженность перед поставщиками", "Денежные средства", "Запасы", "Производство", "Готовый товар на складе";
 - 3) "Привлечение ресурсов организации, руб." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства, полученные от

заказчика", "Кредиты банка", "Задолженность по процентам по кредитам", "Задолженность перед поставщиками", "Денежные средства", "Запасы", "Производство", "Готовый товар на складе", "Себестоимость реализованной продукции", "Административно-управленческие расходы", "НДС с выручки от продаж";

4) "Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства", "Запасы", "Производство", "Готовый товар на складе";

5) "Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма значений показателей строк "Денежные средства", "Запасы", "Производство", "Готовый товар на складе".

42. Значения показателя "Списание денежных средств с отдельного счета контракта" указываются в графах:

1) "Целевые параметры контракта, руб. коп." – значение показателя определяется как сумма согласованных сторонами при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта) размера прибыли и понесенных организацией за счет собственных средств (за исключением средств, находящихся на отдельных счетах) расходов на формирование запаса продукции, сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, необходимого для выполнения государственного оборонного заказа, направленных на возмещение (компенсацию) в пределах цены контракта, в соответствии с подпунктами "в", "г", "е", "е.1", "е.2" пункта 2 части 1 статьи 8.3 Федерального закона "О государственном оборонном заказе";

2) "Выполнено, %" – значение показателя определяется как отношение значений показателя графы "Сальдо операций, руб. коп." к значениям показателя графы "Целевые параметры контракта, руб. коп.";

3) "Сальдо операций, руб. коп." – сумма денежных средств, списанных с отдельного счета контракта на расчетный счет организации.

Наименование показателя/ресурса	Состояние выполнения контракта					Движение ресурсов контракта			Использование ресурсов контракта		
	Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.	Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9			
1.											
1.1.	Финансирование контракта										
	Денежные средства, полученные от заказчика		X	X	X	X	X	X			
1.2.	Кредиты банка			X							
1.3.	Задолженность по процентам по кредитам	X		X							
1.4.	Задолженность перед поставщиками	X									
2.	Распределение ресурсов контракта	X		X			X	X			
2.1.	Денежные средства	X									
2.1.1.	Денежные средства на отдельном счете	X		X							
2.1.2.	Денежные средства на депозитах в банке	X		X			X	X			
2.1.3.	Авансы, выданные поставщикам	X									
2.2.	Запасы	X									
2.2.1.	Материалы на складах	X									
2.2.2.	НДС входящий	X		X			X				
2.2.3.	Полуфабрикаты на складах	X									
2.2.4.	Материалы, переданные в переработку	X		X			X				
2.2.5.	Расходы будущих периодов	X		X			X	X			

Наименование показателя/ресурса	Состояние выполнения контракта			Движение ресурсов контракта			Использование ресурсов контракта		
	Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.	Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/заказчика, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
2.2.6. Средства производства	X								
2.3. Производство	X								
2.3.1. Затраты на материалы									
2.3.2. Затраты на оплату труда			X	X		X	X	X	
2.3.3. Прочие производственные затраты									
2.3.4. Общепроизводственные затраты			X	X		X	X	X	
2.3.5. Общехозяйственные затраты			X	X		X	X	X	
2.3.6. Полуфабрикаты, внутренние работы	X	X		X	X	X	X	X	
2.3.7. Выпуск полуфабрикатов, внутренних работ	X	X		X	X	X	X	X	
2.3.8. Выпуск продукции	X	X		X	X	X	X	X	
2.4. Готовый товар на складе									
3. Отгрузка товара, выполнение работ, оказание услуг			X	X	X	X	X	X	
3.1. Себестоимость реализованной продукции				X		X	X	X	
3.2. Административно-управленческие расходы				X		X	X	X	
3.3. Коммерческие расходы					X	X	X	X	
3.4. Проценты по кредитам банка					X	X	X	X	

Наименование показателя/ресурса	Состояние выполнения контракта			Движение ресурсов контракта			Использование ресурсов контракта		
	Целевые параметры контракта, руб. коп.	Выполнено, %	Сальдо операций, руб. коп.	Движение в рамках контракта, руб. коп.	Привлечение ресурсов с других контрактов государственного заказчика/коп.	Привлечение ресурсов организации, руб. коп.	Списание в рамках контракта, руб. коп.	Использование ресурсов на другие контракты государственного заказчика/ заказчика, руб. коп.	Использование ресурсов на нужды организации, руб. коп.
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.5. НДС с выручки от продаж	X	X		X	X		X	X	X
3.6. Прибыль контракта				X	X	X	X	X	X
4. (+) Привлечение ресурсов в контракт / (-) Перенаправление ресурсов контракта	X	X		X			X		
5. Списание денежных средств с отдельного счета контракта				X	X	X	X	X	X

© ООО «1С-Публишинг», 2019

© Оформление. ООО «1С-Публишинг», 2019

Все права защищены.

Материалы предназначены для личного индивидуального использования приобретателем. Запрещено тиражирование, распространение материалов, предоставление доступа по сети к материалам без письменного разрешения правообладателей.

Фирма «1С»

123056, Москва, а/я 64, Селезневская ул., 21.

Тел.: (495) 737-92-57.

1c@1c.ru, <http://www.1c.ru/>

Издательство ООО «1С-Публишинг»

127434, Москва, Дмитровское ш., 9.

Тел.: (495) 681-02-21.

publishing@1c.ru, <http://books.1c.ru>

О найденных опечатках просьба сообщать по адресу publishing@1c.ru.