

УДК 659.1

О.М. Власова, Б.Б. Горелов, Л.М. Коржуева

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский авиационный институт (национальный исследовательский университет)», г. Москва, email: skybat@hotmail.com, bagorelov@mai.ru, klm@inbox.ru

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТРАЖЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАДЕЛЬНЫХ ПРОЕКТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Ключевые слова: плановый задел, списание расходов, себестоимость работ, бюджетный учет.

В данной статье авторами рассмотрены практические аспекты отражения себестоимости «задельных проектов» в бухгалтерском учете государственных учреждений. Государственные учреждения озабочены использованием не регламентированных операций, так как для учреждений бюджетной сферы не сформулированы методические рекомендации по данному вопросу. Поэтому, на практике учреждения используют « типовые », схожие проводки, однако их применение может быть экономически не обосновано, или вступать в противоречие с действующим законодательством. Целью статьи является рассмотрение вариантов отражения себестоимости в бухгалтерском учете на примере переноса расходов на себестоимость « задельного проекта », вариантов бухгалтерских проводок и их последствий для бюджетного учреждения, а также изложена позиция авторов по данному вопросу.

О.М. Власова, Б.Б. Горелов, Л.М. Коржуева

Moscow Aviation Institute (National Research University), Moscow,
email: skybat@hotmail.com, bagorelov@mai.ru, klm@inbox.ru

PRACTICAL ASPECTS OF REFLECTING THE COST OF RESERVED PROJECTS IN THE ACCOUNTING OF PUBLIC SCIENTIFIC RESEARCH INSTITUTIONS

Keywords: planned reserve, write-off of expenses, cost of work, public sector accounting.

In this article, the authors consider the practical aspects of reflecting the cost of reserved (future) projects in the accounting of public institutions. Public institutions are concerned about the use of unregulated accounting entries, since methodological recommendations on this issue have not been formulated for public sector accounting. Therefore, in practice, institutions use "standard" or similar accounting entries, but this may not be economically justified, or may conflict with current legislation. The purpose of the article is to consider the options for reflecting the cost in accounting by the example of the transfer of expenses for a "reserved project", options for accounting entries and their consequences for a public institution, and also the position of the authors on this issue is stated.

Государственные исследовательские бюджетные учреждения применяют на практике различные методы и подходы к управлению научно-технической деятельностью, которые неизбежно влияют на управленческий и бухгалтерский учет [1-4]. Одним из аспектов современной практики является «самофинансирование проектов» или «задельная работа». Такая терминология употребляется при выполнении работ, оказании услуг для бюджетной и внебюджетной сферы, начало которых происходит на этапе согласования договора, то есть до его заключения, с целью «успеть» к заранее известным срокам выполнения заказа.

Подразделения учреждения начинают выполнять работы, закупают материалы, формируют себестоимость работы (услуги) для выполнения конкретного заказа и включают соответствующую долю произведенных затрат в калькуляцию по договору с заказчиком. Однако, учреждения чаще всего относят расходы по «задельной работе» на общехозяйственные расходы (на нужды учреждения), с дальнейшим списанием их в конце года на финансовый результат, либо на расходы будущих периодов. А после подписания договора возвращают расходы на себестоимость готовой продукции, работ, услуг. Авторы выделяют

четыре варианта практических бухгалтерских операций для случая восстановления расходов прошлого финансового периода по «задельным работам», и последствия таких операций для государственного бюджетного учреждения.

Постановка задачи

Рассмотрим пример

В сентябре 2019 года учреждению стало известно о договоре, который находился на стадии согласования. Так как заключение договора в государственной и оборонной сфере обычно проходит длительный этап согласования, для того чтобы уложиться в заданные сроки, учреждение приняло управленческое решение начать работу по договору до даты его заключения и отнести расход материальных запасов, относящиеся к себестоимости работ, на внереализационные расходы. Согласно Инструкции 174н [5], были сделаны проводки по дебиту счета 401.20.272 «Расходование материальных запасов в текущем финансовом году» – кредиту счета 105.36. 446 «Уменьшение стоимости материальных запасов» Инвентаризационная комиссия подтвердила отсутствие материалов на дату инвентаризации в конце 2019 года.

Согласно п. 297 Инструкции к Единому плану счетов № 157н [6] затраты, отнесенные на счет 401.20 «Расходы текущего финансового года», в ходе операции заключения счетов были перенесены на счет 401.30 «Финансовый результат».

В 2020 году был заключен ожидаемый договор, заказчик дополненным соглашением к договору признал расходы, произведенные до даты его заключения, в бухгалтерию поступили следующие документы:

1. Договор;
2. Дополнительное соглашение о признании расходов, произведенных до даты заключения договора;
3. Утвержденная Калькуляция расходов;
4. Документы (служебные записки, калькуляции затрат), подтверждающие, что материальные запасы были израсходованы в процессе выполнения работ по научной теме и должны были быть отнесены на себестоимость этой темы в соответствии с калькуляцией затрат по договору.

Требуется: перенести затраты на себестоимость договора в соответствии с калькуляцией, утвержденной дополнительным соглашением к договору 2020 года.

Решение

Рассмотрим гипотетически возможные варианты переноса расходов, и их последствия:

Вариант 1. Признание ошибки отнесения расходов на нужды учреждения и отнесение расходов на себестоимость договора, в виду возникновения новых обстоятельств.

Дата: в соответствии с п. 33 Стандарта государственного учета (далее СГС) «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» [8], п. 22, 276, 281, 298-300 инструкции к Единому плану счетов № 174н [5], п. 17-21 методических рекомендаций письма Минфина от 31.08.2018 №02-06-07/62480 [9], ошибка прошлых лет исправляется датой обнаружения ошибки.

Проводка: По дебиту счета 109.61 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг» научной темы – по кредиту счета 401.28 «Расходы финансового года, предшествующего отчетному, выявленные в отчетном году. (в соответствии с п. 155.1 Инструкция к Единому плану счетов № 174н [5])

Последствия

1. На момент списания материальных запасов в 2019 году не существовало оснований (первичных документов) отнесения расходов на конкретный договор, поэтому расходы были отнесены на нужды учреждения, но фактически по экономической сути были израсходованы на себестоимость будущего договора, подписанного только в 2020 году, учреждение признает ошибку;

2. Необходимость подготовки оправдательных документов о признании ошибки: служебная записка, основание для отнесения расходов на конкретный договор.

3. Использование счета бухгалтерского учета 401.28 «Расходы финансового года, предшествующего отчетному, выявленные в отчетном году повлечет формирование дополнительной формы отчетности 0503773 «Сведения об изменении валюты баланса», и раскры-

тие информации об ошибке в форме 0503760 «Пояснительной записке к балансу учреждения», что послужит объектом внимания проверяющих органов как в ходе предоставления финансовой отчетности, так и при проверках.

Вариант 2. Признание ошибочным отнесения расходов на собственные нужды учреждения и отнесение расходов на себестоимость планового задела, ошибочно не созданного на момент списания.

Дата: В соответствии с п. 33 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», п. 22, 276, 281, 298-300 инструкции к Единому плану счетов № 174н, п. 17-21 методических рекомендаций письма Минфина от 31.08.2018 №02-06-07/62480, ошибка прошлых лет исправляется датой обнаружения ошибки.

Проводка: По дебиту счета 109.ПЗ «Себестоимость планового задела» – по кредиту счета 401.28 «Расходы финансового года, предшествующего отчетному, выявленные в отчетном году» (п. 155.1 Инструкции к Единому плану счетов № 174н)

Последствия

1. Создание порядка отражения расходов по плановому заделу, отражение порядка в учетной политике учреждения;

2. Открытия номенклатуры планового задела, согласно Учетной политике;

3. Подготовка документации о признании ошибки: служебная записка, основание для отнесения расходов на конкретную тему.

4. Использование счета бухгалтерского учета 401.28 «Расходы финансового года, предшествующего отчетному, выявленные в отчетном году повлечет формирование дополнительной формы отчетности 0503773 «Сведения об изменении валюты баланса», и раскрытие информации об ошибке в форме 0503760 «Пояснительной записке к балансу учреждения», что послужит объектом внимания проверяющих органов как в ходе предоставления финансовой отчетности, так и при проверках.

Вариант 3. Подбор похожих материальных запасов, существующих в учреждении на момент формирования себестоимости, или списанных на нужды учреждения в текущем финансовом году, и перенос их на себестоимость договора.

Дата: ошибка исправляется датой принятия решения.

Проводки

1. Списание материалов на себестоимость темы по дебиту счета 105.36 «Материальные запасы» – Кт 109.61 «Себестоимость готовой продукции, работ, услуг) научной темы;

2. При необходимости восстановления списанных материалов текущего отчетного периода (квартала), красное сторно по дебиту счета 401.20 «Расходы текущего финансового года» – по кредиту счета 105.36 «Материальные запасы»;

Последствия

Противоречие с п.1 ст. 9 Федерального закона 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», так как не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Вариант 4. Отнесение расходов по списанию материальных запасов на счет 401.50 «Расходы будущих периодов», перенос расходов на счет себестоимости при заключении договора.

Дата: признается датой расходования материальных запасов, и датой подписания договора.

Проводки

1. Формирование расходов будущих периодов по дебиту счета 401.50 «Расходы будущих периодов» – по кредиту счета 105.36 «Материальные запасы»;

2. Перенос расходов на себестоимость договора по дебиту счета 109.61 «Расходы текущего финансового года» научной темы – по кредиту счета 401.50 «Расходы будущих периодов»;

Последствия

Использование счета 401.50 «Расходы будущих периодов» для отражения списания материальных запасов на себестоимость будущего договора, противоречит п.302 Инструкции № 157н, так как предполагается, что расходы относятся к неопределенному периоду, а не к моменту, единовременного списания. В приведенных примерах указываются расходы, связанные с периодом страхования,

с периодом сезонных работ, с периодом отработки дней используемого отпуска. В качестве основания расходов, используются действующие на момент отнесения расходов документы, обязательства или мероприятия учреждения, например, договора страхования, договора ремонта техники при подготовке к сезонным работам, действующие трудовые договора при оплате ежегодного отпуска за неотработанные дни. Также при использовании счета 401.50 «Расходы будущих периодов» предполагается постепенное, например, ежемесячное, перенесение расходов на себестоимость продукции, работ, услуг или на расходы текущего финансового года, обусловленное периодом, к короткому относится расход. Порядок и сроки перенесения оговариваются в учетной политике, например, равномерно в течение периода, пропорционально календарным дням, пропорционально объему работ, услуг.

Результаты и обсуждение

Авторы считают, что в случае, если учреждение не формирует расходы планового задела, то в сложившейся ситуации правомерно использовать Вариант 1, то есть признать ошибочным отнесение расходов на финансовый результат текущего года. Однако, авторы, используя концепцию превалирования экономической сущности над юридической формой (СГС «Концептуальные основы» [12]) считают правомерным отражение расходов задельной работы как будущей себестоимости планового задела, и для дальнейшей работы предлагают использовать синтетический счет 109.ПЗ «Себестоимость планового задела», а также использовать нижеописанную методику и прописать ее в учетной политике. Использование счета себестоимости для отражения расходов основано на определении планового задела как будущей себестоимости договора, находящегося на этапе согласования. В случае задержки подписания, или не подписании договора, расходы себестоимости планового задела могут быть отнесены на другой договор с заказчиком, формирование вложений в нефинансовые активы учреждения, или списаны на финансовый результат.

Авторы предлагают следующий порядок формирования планового за-

дела для отражения в учетной политике учреждения.

Порядок формирования планового задела

1. Подразделение, являющееся потенциальным исполнителем планируемого к заключению договора, оформляет (вносит) предложение (служебную записку) на открытие номенклатуры планового задела, которое должно содержать следующую информацию:

- название работы (темы) с указанием потенциального заказчика;
- подразделение-исполнителя и руководителя работ (темы);
- дата начала работ и календарный план (график) работ по плановому заделу;
- смета планового задела (калькуляция, структура цены), источник прибыли, за счет которой будет выполняться плановый задел;
- расчет трудозатрат;
- реквизиты документа, подтверждающего намерение заключить в будущем договор (контракт, дополнительное соглашение) или основание для существования уверенности поступления будущих экономических выгод или полезного потенциала от создаваемого планового задела.

2. После выхода приказа, при необходимости, подразделение – исполнитель в установленном порядке регистрирует НИОКР в единой государственной информационной системе учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения.

3. Создается номенклатура для отражения затрат на выполнение планового задела в управленческом и бухгалтерском учете.

4. В управленческом учете выделяется источник финансирования планового задела (например, прибыли по направления деятельности, или прибыль подразделения).

5. При поступлении подписанного договора (контракта, дополнительного соглашения) или получения результатов НИОКР, пригодных для использования оформляется Протокол выполненных работ, означающий окончание работ по плановому заделу.

6. По окончании работ по плановому заделу подразделение – исполнитель оформляет акт сдачи-приемки работ с указанием достигнутых результатов, в том числе потенциальных объектов интеллектуальной собственности и перечня фактически затраченных средств.

7. Бухгалтерия относит затраты по плановому заделу зависимости от вариантов использования результатов планового задела:

- результаты работы включаются в себестоимость работ с внешней организацией;
- результаты работ не включаются в себестоимость работ с внешней организацией и списываются на прибыль;
- результаты работ не включаются в себестоимость работ с внешней организацией и переносятся на формирование вложений в нефинансовые активы;
- результаты отсутствуют, накопленные расходы списываются на прибыль.

Выводы

Предложенная методика позволит государственным учреждениям провести, по мнению авторов, соответствующе экономической сути, корректное отражение расходов при формировании себестоимости «задельной работы». Дополнительно для упрощения ведения управленческого учета возможно введение дополнительных номенклатур или модернизация аналитического учета, например, введение субконто, или добавление аналитического раздела счетов бухгалтерского учета. Также подобные расходы хорошо видны в бухгалтерском учете, они не «растворяются» в гуще внебюджетных расходов, что особенно важно, так как с момента инициализации «задельной работы» и до момента поступления оплаты по договору учреждение выделяет финансы из прибыли прошлых периодов, таким образом, повышается эффективность управления ресурсами учреждения.

Библиографический список

1. Новиков С.В., Замковой А.А. Методы и инструменты бюджетного контроля при реализации научно-технических проектов // Успехи современной науки и образования. 2016. Т. 3. № 9. С. 89-91.
2. Новиков С.В., Замковой А.А. Концептуальная модель экономико-математического анализа плана предприятия // Успехи современной науки. 2017. Т. 4. № 3. С. 174-178.
3. Сорокин А.Е., Новиков С.В., Замковой А.А. Инновационно-технологический менеджмент в организации наукоемкого производства // Инновации. 2016. № 10 (216). С. 132-136.
4. Замковой А.А. О некоторых предложениях по развития научного потенциала. АО «ИЭРТ», АО «ИЭРТ». 2018. № 3. С. 72-73.
5. Система Гарант Приказ Минфина РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12181735/> (дата обращения 17.02.2022).
6. Приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. N 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12180849/f7ee959fd36b5699076b35abf4f52c5c/> (дата обращения 17.02.2022).
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (последняя редакция). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 17.02.2022).
8. Приказ Минфина России от 30 декабря 2017 г. N 274н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/71947650/> (дата обращения 17.02.2022).
9. Письмо Минфина России от 31.08.2018 N 02-06-07/62480 «О направлении Методических указаний по применению положений СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (вместе с «Методическими рекомендациями по применению федерального стандарта бухгалтерского

учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»). [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308303/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/#:~:text=%3CПисьмо%3E%20Минфина%20России%20от%2031.08.2018,оценочные%20значения%20и%20ошибки%22\)%20Приложение,\(дата обращения 27.02.2022\)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308303/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb18f1a01961/#:~:text=%3CПисьмо%3E%20Минфина%20России%20от%2031.08.2018,оценочные%20значения%20и%20ошибки%22)%20Приложение,(дата обращения 27.02.2022)).

10. Приказ Минфина РФ от 25 марта 2011 г. N 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений», [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12184447/> (дата обращения 17.02.2022).

11. НК РФ Статья 272. Порядок признания расходов при методе начисления. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/nk/272.html> (дата обращения 17.02.2022).

12. Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. N 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/71586636/> (дата обращения 17.02.2022).