

**РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВЫПОЛНЯЮЩИХ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЗАКАЗ****Виталий Борисович ИВАШКЕВИЧ**

доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита,
Казанский (Приволжский) федеральный университет (КФУ), Казань, Российская Федерация
kafedra_ma@bk.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 9306-7304

История статьи:

Получена 22.07.2019
Получена в доработанном
виде 31.07.2019
Одобрена 05.08.2019
Доступна онлайн
15.08.2019

УДК 657.1

JEL: M40

Аннотация

Предмет. Для профессионального суждения о критериях рентабельности государственных заказов необходим отдельный учет результатов финансовой деятельности. В статье рассматриваются возможности использования современных методов и зарубежной практики управленческого учета для оценки результатов этого вида деятельности.

Цели. Определение специфики содержания, размещения и исполнения государственных заказов и контрактов, особенностей состава затрат, методов учета и калькулирования себестоимости поставок, справедливых, экономически обоснованных цен оплаты, вариантов рентабельности по данным раздельного учета.

Методология. Исследование основано на методах системного подхода, анализа и оценки действующей практики, абстрагирования и обобщения, аналогии и моделирования.

Результаты. Проанализированы действующие правила ведения организациями, выполняющими государственный заказ, обобщенного и раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности. Предлагается более полно, на современном техническом уровне использовать в них принципы директ-костинга, деления затрат на переменные и постоянные, исчисления добавленной стоимости (сумм покрытия, маржинального дохода) по отдельным заказам и контрактам. Таким образом можно повысить экономическую обоснованность цен и тарифов на продукцию и услуги для государственных поставок, обеспечивая не только возмещение затрат производителя, но и развитие производственно-технического потенциала организаций, выполняющих государственный заказ. Особое внимание уделено учету затрат и результатов исполнения государственного заказа по центрам ответственности административно-управленческого персонала предприятия, технические и организационные возможности для которого создают современные автоматизированные системы обработки экономической информации.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы для решения теоретических вопросов бухгалтерского и управленческого учета затрат и финансовых результатов деятельности коммерческих организаций, обоснования предложений и рекомендаций по совершенствованию действующих правил ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, выполняющих государственный заказ.

Выводы. При организации раздельного учета результатов финансовой деятельности на предприятиях, выполняющих государственный заказ, основной единицей учета должен быть соответствующий контракт. По каждому контракту необходимо учитывать производственные и коммерческие расходы, обязательства (дебиторскую и кредиторскую задолженность), материальные и нематериальные активы. Доходы, полученные в период исполнения контракта, и соответствующие расходы определяются методом начисления. Прямые затраты на выполнение государственного заказа должны учитывать степень их пропорциональной зависимости от объема выполняемых работ. Косвенные расходы на исполнение контракта следует относить на центры ответственности менеджеров соответствующего уровня. При этом расширяются аналитические возможности данных раздельного учета, и он интегрируется с управлением и контролем.

Ключевые слова:

раздельный учет,
государственный заказ,
цена контракта

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Ивашкевич В.Б. Раздельный учет результатов финансовой деятельности в организациях, выполняющих государственный заказ // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 8. – С. 846 – 858. <https://doi.org/10.24891/ia.22.8.846>

Государственный заказ представляет собой поручение компетентным исполнителям поставки товаров, выполнения работ и оказания услуг за счет средств федерального бюджета, региональных бюджетов субъектов Российской Федерации, местных (муниципальных) бюджетов и внебюджетных источников финансирования. Это обеспечивает основные потребности субъектов государства в наиболее значимых продуктах, товарах и услугах, создает материальные условия для реализации федеральных и региональных целевых программ, исполнения международных договоров и обязательств. Особую значимость имеют государственные оборонные заказы. По существу, они составляют основу производственно-хозяйственной деятельности оборонных предприятий и организаций, их финансового состояния и благополучия.

Согласно действующему законодательству, участником размещения и исполнения государственного заказа может быть любое юридическое или физическое лицо, независимо от его организационно-правовой формы, местонахождения и источника финансирования капитала¹. Заказчиками от имени государства в нашей стране являются государственный орган, казенное учреждение, орган управления государственным внебюджетным фондом, которые уполномочены брать на себя бюджетные обязательства и проводить государственные закупки.

Квалифицированный отбор потенциальных поставщиков и исполнителей государственного заказа производится по результатам изучения их опыта, кадровых возможностей, состояния производственных мощностей, финансового обеспечения, оценки деловой репутации и соблюдения дисциплины поставок. Условием государственного заказа

является конкурентное соперничество предполагаемых исполнителей, обеспечивающее формирование оптимальных цен на продукцию и тарифов на услуги. По действующим положениям в торгах должны участвовать не менее двух независимых друг от друга компаний, предлагающих разные цены и тарифы. Торги могут быть одноэтапными и двухэтапными. Оборонный заказ формируется по результатам одноэтапного торга. Если условия и возможности реальной эффективной конкуренции отсутствуют, определяют так называемые справедливые и приемлемые для заказчика и исполнителя цены и тарифы² [1–4].

Особенностью государственных заказов является их сравнительная открытость. Обычные поставки продавцы и покупатели стараются не афишировать, руководствуясь принципом коммерческой тайны. Государственные и муниципальные закупки, результаты конкурсных торгов по действующему законодательству должны размещаться на едином официальном сайте госзакупок РФ. В 2016 г. введена в эксплуатацию «Единая информационная система в сфере закупок»³. В ней представлены планы и графики госзакупок, сведения об их реализации, реестры контрактов, перечень банковских гарантий, список недобросовестных исполнителей и поставщиков по ранее заключенным договорам, результаты проверки и соблюдения выданных предписаний, мониторинга, внешнего аудита и контроля, отчеты организаций, выполняющих госзаказ и другие сведения.

Для формирования требуемой информации по госзаказам нужна система интегрированного учета и анализа, основанная на использовании

¹ Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ

«О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 27.12.2018).

² Куликова Л.И. Финансовый учет. М.: Бухгалтерский учет, 2012. С. 480.

³ Официальный сайт «Единой информационной системы в сфере закупок». URL: <http://zakupki.gov.ru/epz/main/public/home.html>

возможностей цифровой экономики. Она включает совокупность данных планирования, управленческого, бухгалтерского и налогового учета, внутреннего и внешнего аудита производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия [5–9].

Сложность этой системы не только в многообразии составляющих ее элементов, но и в масштабах использования. Большинство выполняющих госзаказ организаций – крупные многопрофильные компании и их группы, располагающие самым современным оборудованием и высококвалифицированными кадрами. Государственные заказы, как правило, размещаются на наиболее сложные по изготовлению, технологии и организации производства виды продукции и выполняемых работ. В наибольшей степени это относится к изделиям машиностроения, электронной и космической технике, сложной химии и биологии. Практически все, что включает государственный оборонный заказ, тоже представляет собой наиболее сложные по конструкции, технике и технологии изготовления продукты, работы и услуги. Более того, у государственного заказа повышенная моральная и материальная ответственность за исполнение по сравнению с другими поставками [10, с. 176–177].

Иначе следует относиться и к финансовым результатам деятельности предприятий, выполняющих государственный заказ. В случае обычных поставок покупатель думает прежде всего о своей выгоде: будет ли сделка прибыльной или убыточной для поставщика, его практически не волнует. Государственный заказчик должен беспокоиться и об этом, особенно при поставках сложной наукоемкой продукции, в том числе современных машин и оборудования, вооружения и другой оборонной техники. В рыночных условиях хозяйствования затраты и прибыль, связанные с развитием коммерческих организаций, выполняющих государственный заказ, должны возмещаться в ценах и тарифах без использования дотаций из бюджета, которые всегда нелегко получить. В этом случае, прежде всего, важен уровень справедливой и

одновременно приемлемой контрактной цены. Ее согласованная величина, в первую очередь, определяет конечный финансовый результат госзаказа и всей деятельности предприятия-исполнителя.

Справедливость цены необходимо оценивать на основе профессионального суждения относительно того, сколько должна стоить такая продукция при рациональной экономичности ее производства и необходимой эффективности выполнения заказа. Экономически обоснованной признается цена, при которой компенсируются затраты исполнителя и ему обеспечивается рациональная прибыль [1, 10, 11].

В абсолютном значении прибыль зависит от величины затрат на заказ, но используется она, в том числе, как источник финансирования модернизации предприятия и социальных потребностей его коллектива, не имеющих к затратам на производство прямого отношения. В отличие от обычных поставок, уровень прибыльности и рентабельности госзаказов устанавливается не исполнителем договора, а его заказчиком с учетом государственной значимости предприятия поставщика, необходимости его развития и совершенствования. Базой для расчета цен и тарифов во всех случаях служат совокупные расходы на производство, включая инвестиционные затраты предприятия.

Учет затрат и финансовых результатов деятельности организаций, выполняющих государственные заказы, регламентируется Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»⁴ и постановлением Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, отдельного учета результатов финансово-хозяйственной

⁴ Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ

«О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 27.12.2018).

деятельности»⁵ с последующими дополнениями и изменениями. В числе последних изменений, утвержденных постановлением Правительства РФ от 04.05.2018 № 543⁶, вводится необходимость учета и оценки финансовых результатов по каждому контракту, что распространяется на организации, выполняющие государственный оборонный заказ.

Согласно нормативным положениям, для раздельного учета госзаказов необходимо:

- ведение учета затрат по каждому обособленному контракту;
- ограничение производственных и хозяйственных операций ресурсами соответствующего заказа;
- обособленное отражение в учете дополнительных источников финансирования госзаказа за счет собственных оборотных средств или перераспределения ресурсов других контрактов;
- исключение из производственной себестоимости заказа административно-управленческих расходов и отнесения их на счета продаж;
- списание на счет 90 «Продажи» расходов, непосредственно связанных со сбытом изделий, работ и услуг по каждому контракту;
- определение финансового результата по госзаказу как разницы между ценой, предусмотренной в контракте (ценой реализации) и суммой всех расходов, исчисленных по названным правилам.

Рациональная экономичность и эффективность исполнения государственного заказа во многом зависит от выбора

оптимального для каждого конкретного случая типа соглашения о цене и стимулирующих условиях. Для государственного заказчика наиболее предпочтительны соглашения на основе фиксированной цены, требующей от поставщика максимальных усилий по контролю над издержками и управлению ими. Наименее приемлемы для него соглашения на основе компенсации всех произведенных затрат⁷. Именно поэтому требуется обособленный учет затрат и результатов исполнения каждого индивидуального заказа. Обычного, традиционного для многих крупных предприятий котлового учета расходов и доходов по всем видам продукции, работ, услуг и выявления результатов их сопоставления на едином счете 90 «Продажи» недостаточно. Нужен раздельный учет ресурсов и их использования по каждому заказу или контракту, обособленное калькулирование их себестоимости по прямым затратам (материалы, комплектующие изделия, услуги производственного характера, расходы на оплату труда непосредственных исполнителей, страховые взносы и др). Косвенные расходы при такой системе, получившей название «директ-костинг», относятся на результаты основной производственно-финансовой деятельности напрямую, то есть на счет прибылей и убытков, или через общий счет продаж. Директ-костинг применяют большинство зарубежных компаний. Он не противоречит правилам и принципам Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Его отличительной особенностью является деление затрат на переменные, зависящие от объема деятельности, и постоянные, непосредственно с ним не связанные. Остатки нереализованных изделий, незавершенные заказы и работы оцениваются только по прямым нормативным затратам, хотя по правилам классической бухгалтерии их необходимо отражать в балансе по фактической себестоимости изготовления⁸ [12, 13].

⁵ Постановление Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» (ред. от 04.05.2018) (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 4, ст. 477; 2002, № 8, ст. 848).

⁶ Постановление Правительства РФ от 04.05.2018 № 543 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 19 января 1998 г. № 47».

⁷ Финансово-кредитный энциклопедический словарь. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 328.

⁸ Положения по бухгалтерскому учету. 24 ПБУ. М.: Ридгрупп, 2016. 272 с.

Главным итоговым показателем директ-костинга является маржинальный доход (добавленная стоимость), сумма и ставка покрытия накладных расходов. В отличие от бухгалтерской прибыли, маржинальный доход можно определить гораздо быстрее и точнее по каждому изделию, виду работ, услуг, а где это возможно и целесообразно, по местам затрат и центрам ответственности, то есть цехам, участкам и другим подразделениям предприятия. Распределять накладные расходы по изделиям и видам работ не нужно.

Существует простой и дифференцированный (развитой) директ-костинг. В простом директ-костинге все постоянные расходы предприятия учитываются единым блоком на одном счете по предприятию в целом или виду его бизнеса. Обычно так происходит с затратами головного офиса компании. При развитом директ-костинге накладные расходы определяются дифференцированно по местам их осуществления и центрам ответственности соответствующих отделов, департаментов. Появляется возможность многоступенчатого исчисления добавленной стоимости (маржи) и оценки вклада в ее величину отдельных цехов, участков и других подразделений. Небольшие предприятия в основном используют простой директ-костинг, крупные компании – развитый, дифференцированный [5, 13, 14].

Существующие в нашей стране правила и практика бухгалтерского учета затрат предприятия допускают возможность применения варианта директ-костинга, при котором полная сумма общехозяйственных расходов сразу относится на счет продаж, минуя счета основного производства. Именно такая методика предусмотрена в последнем издании правил ведения организациями, выполняющими государственный, в том числе оборонный, заказ – раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности. Согласно этим правилам, организация, выполняющая государственный заказ (головной исполнитель), а также организация, участвующая в поставках комплектующих изделий к этому заказу (участник кооперации), ведут учет производственных и коммерческих расходов,

обязательств, денежных средств, имущественных прав, материальных запасов, основных средств, нематериальных активов и других ресурсов отдельно по каждому государственному контракту. Первичная документация (лимитные карты, требования, рабочие наряды и др.) оформляется обособленно, на отдельное изделие, группу изделий, работу, услугу с соответствующим обозначением.

Стоимость ресурсов для выполнения контракта учитывается по партиям 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 по другим контрактам подлежат раздельному учету. Расходы на производство и реализацию продукции, а также доходы, полученные в период исполнения контракта, определяются методом начисления.

Фактические расходы на выполнение государственного заказа группируются в следующем порядке.

1. Прямые затраты (материалы, комплектующие изделия, услуги производственного характера, расходы на оплату труда непосредственных исполнителей, страховые взносы и др.) относятся на себестоимость определенного вида выпускаемой по контракту продукции.
2. Общепроизводственные (цеховые) и общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально базе распределения по выбранному предприятием показателю прямых затрат, характеризующему продукцию контракта. Результаты распределения оформляются справкой отдельно по каждому контракту. Прямые затраты и накладные расходы формируют производственную себестоимость продукции.
3. Административно-управленческие расходы организации относятся на контракт пропорционально базе распределения по

определенному предприятием показателю прямых затрат, характеризующему продукцию госзаказа, и учитываются при расчете финансового результата исполнения контракта без включения в производственную себестоимость продукции.

4. Расходы, связанные с непосредственной отгрузкой и реализацией продукции госзаказа, учитываются отдельно по каждому контракту и принимаются во внимание при расчете финансового результата от его выполнения.

Требования к правилам ведения учета должны соблюдаться и при заполнении форм отчета об исполнении государственного заказа. Он составляется по каждому контракту индивидуально. Отчетным периодом является время исполнения заказа с даты заключения договора по месяц полного выполнения предприятием и организацией-заказчиком своих обязательств. Отчет составляется нарастающим итогом по всем хозяйственным операциям, отраженным на дату составления отчетности, устанавливаемую государственным заказчиком. Под полным исполнением контракта понимается полное выполнение обязательств как исполнителем по поставке товаров, выполнению работ, оказанию услуг, так и заказчиком по их оплате^{9, 10}.

Наиболее детальный и обстоятельный отчет составляют по оборонному заказу. Он состоит из 42 групп показателей, характеризующих состояние выполнения контракта, необходимые для этого материальные и финансовые ресурсы, затраты и экономические результаты по каждому заказу. В соответствующих нормативных положениях указаны значения всех отчетных показателей, необходимые для их расчета данные, правила

их группировки и обобщения. В целом они соответствуют требованиям методологии позаказного учета и калькулирования себестоимости продукции индивидуальных и крупносерийных производств, но имеют и существенные особенности.

1. Ведется не только учет фактических затрат по каждому заказу, но и учет наличия и движения средств, необходимых для его исполнения, источников их формирования, пополнения или перераспределения.
2. Особое внимание уделяется источникам финансирования и структуре денежных средств, использованных для каждого контракта (авансы, полученные от заказчика, кредиты банка и проценты по ним, неоплаченные поставки контрагентов). В состав затрат включают и стоимость основных средств, предусмотренных условиями госзаказа.
3. По каждому контракту учитывают остаток материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий, входящих и исходящих НДС, стоимость оприходованных для исполнения заказа основных средств, величину заработной платы основных исполнителей, соответствующих налогов и страховых платежей, прочие прямые затраты по изготовлению и сбыту продукции.
4. Учитываются административно-управленческие расходы в общей для предприятия сумме. В производственную себестоимость контракта они не включаются, но подлежат распределению при калькулировании полной себестоимости каждого госзаказа.

По показателю «Прибыль контракта» указывается размер прибыли, планируемый при заключении договора, с учетом изменений в период действия контракта, его выполнение в процентах, сальдо разницы между величинами отгрузки товаров, выполненных работ и оказанных услуг и себестоимостью реализованной продукции. Завершает отчет информация о списании остатка денежных средств с отдельного счета контракта на расчетный счет предприятия.

⁹ Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ

«О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ред. от 27.12.2018).

¹⁰ Постановление Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» (ред. от 04.05.2018) (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 4, ст. 477; 2002, № 8, ст. 848).

Возрастающие требования к информации для управления и возможности использования для этого средств и методов цифровой экономики обязывают организации заказчиков и исполнителей государственных контрактов идти дальше, постепенно отказываясь от упрощений, существующих в российском варианте директ-костинга. В частности, в соответствии с теорией и апробированной за рубежом практикой директ-костинга вместо прямых, пропорциональных затрат заказа представляется целесообразным планировать и учитывать переменные расходы, исчисленные с применением вариатора показателя степени эластичности, то есть переменности издержек, в зависимости от объема производства и сбыта деталей, полуфабрикатов, изделий, работ, услуг [7, 15, 16]. Это позволит не только значительно точнее определить количество и стоимость расхода материальных ресурсов на продукт, заработной платы исполнителей, страховые взносы и другие затраты, не всегда являющиеся прямо пропорциональными, то есть прямыми, но и выделить косвенно зависящие от заказа расходы на специализированный инструмент и оснастку, топливо и энергию, на технологические цели и аналогичные им производственные издержки. В составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов также можно выделить зависящие от объемов производства и продаж суммы, связанные с деятельностью инженерно-технических отделов и служб предприятия, непосредственно участвующих в исполнении того или иного контракта. В масштабных по содержанию, сложности и стоимости оборонных заказов, требующих специальных исследований, разработок, испытаний, они особенно значимы. Определить величину вариатора от нуля до единицы с любой степенью дифференциации внутри предприятия при современных методах обработки экономической информации не составляет труда.

Важной особенностью директ-костинга является основанная на используемой им группировке затрат на постоянные и переменные возможность изучить взаимосвязи и взаимозависимости между

объемом производства и продаж, затратами и прибылью. В этой связи большое значение приобретает установление связей и пропорций между затратами и объемами производства. Используя методы директ-костинга, можно определять формы зависимости затрат от объема производства или загрузки производственных мощностей: составлять сметные уравнения, получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема (рассчитывать критическую, соответствующую затратам, точку объема производства); прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от фактора объема или степени загрузки производственных мощностей, то есть решать оперативные и стратегические задачи управления предприятием.

Директ-костинг позволяет руководству организации:

- обратить особое внимание на изменение добавленной стоимости маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям, заказам, работам, услугам, секторам рынка их продажи;
- выявить изделия и услуги с большей или меньшей рентабельностью, чтобы регулировать ее с позиций заказчика и исполнителя госзаказа. Уровень рентабельности на основе бухгалтерской прибыли после во многом условного распределения накладных расходов усредняется;
- быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка, в том числе государственные заказы.

В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе директ-костинга, видна динамика прибыли в результате изменения величины прямых расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат:

себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты более контролируемы.

Директ-костинг позволяет оперативнее контролировать постоянные расходы. В процессе контроля себестоимости используются нормативные (стандартные) затраты. Их величину, не зависящую от объемов производства и продаж, можно точно определить по отдельным отчетным периодам. В системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль над ними ослабевает.

Директ-костинг снижает условность распределения косвенных расходов, делает калькуляцию государственного заказа более точной, зависящей в основном от прямых затрат. При этом расширяются аналитические возможности учета, он интегрируется с экономическим анализом. Не случайно в зарубежных изданиях директ-костинг часто называют инструментом управления предприятием [5, 17, 18]. Анализ поведения переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства и продаж позволяет гибко и оперативно принимать решения по управлению ценами, ассортиментом изделий, работ, услуг, размещением полученного заказа

на различных видах оборудования, выбора и замены необходимой для производства техники и технологии, оценки целесообразности собственного изготовления либо закупки на стороне того или иного полуфабриката, инструмента, вида оснастки и др. [19, 20].

Выполнение государственных заказов и контрактов – наиболее ответственная задача любой организации, получившей на это право. В этой связи важно обоюдное соблюдение государственных интересов заказчика и исполнителя. Государственный орган, казенное учреждение, орган управления государственным внебюджетным фондом обязаны экономно расходовать ограниченные средства соответствующих бюджетов на государственные закупки. Участники размещения и исполнители госзаказа должны за счет своей деятельности и полученных средств оставаться прибыльными, сохранять возможности модернизации и развития производственно-технического потенциала. Сочетание интересов заказчика и поставщика продукции, работ и услуг в условиях цифровой экономики можно обеспечить за счет более полного информационного обеспечения сторон и современных методов использования данных учета для принятия управленческих решений.

Список литературы

1. Петровская М.В., Васильева Л.С. Учет и оценка факторов, влияющих на ценообразование продукции // *Управленческий учет*. 2019. № 2. С. 31–41.
2. Шароватова Е.А. Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // *Вестник профессионального бухгалтера*. 2016. № 2. С. 44–48.
3. Шешукова Т.Г., Мальцева А.А. Методика оценки эффективности государственных закупок в национальных исследовательских университетах // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2015. № 13. С. 2–9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodika-otsenki-effektivnosti-gosudarstvennyh-zakupok-v-natsionalnyh-issledovatel'skih-universitetah>
4. Шешукова Т.Г. Эффективность осуществления государственных закупок в бюджетных учреждениях: методический аспект // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 2. С. 149–158. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.2.149>
5. Ивашкевич В.Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2018. 124 с.
6. Филин С.А., Чайковская Л.А., Сатымбекова К.Б. Инновационные технологии в бухгалтерском учете // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. Вып. 4. С. 393–408. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.4.393>
7. Шатина Е.Н. Аудит процесса закупки товаров, работ, услуг у единственного поставщика // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. Вып. 1. С. 84–97. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.1.84>
8. Лейберт Т.Б., Халикова Э.А. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета для целей внутрифирменного управления на предприятии // *Аудит и финансовый анализ*. 2015. № 2. С. 61–68.
9. Holroyd C., Coates K. *The Global Digital Economy: Comparative Policy Analysis*. New York, Cambria Press, 2015, 302 p.
10. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Соколов А.Ю. и др. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений. М.: РУСАЙНС, 2016. 126 с.
11. Horton K.E., Wanderley C.A. Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw. *Management Accounting Research*, 2018, vol. 38, pp. 15–27. URL: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
12. Бакаев А.С. Применение положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Актуальный комментарий. Ставрополь: ТИПБ, 2011. 186 с.
13. Котова К.Ю. Системный подход к построению модели управленческого учета на предприятии // *Управленческий учет*. 2016. № 2. С. 22–34.
14. Евстафьева Е.М. Теоретические и практические аспекты формирования отчетности на основе учетно-аналитического обеспечения системы управления // *Аудит и финансовый анализ*. 2015. № 5. С. 25–35.

15. *Лебедев К.Н.* Будущее учета в свете перспектив совершенствования планирования // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 3. С. 135–149.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.3.135>
16. *Шигаев А.И.* Ориентация на потребителей в управленческом учете за рубежом // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 22. С. 35–46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/orientatsiya-na-potrebiteley-v-upravlencheskom-uchete-za-rubezhom-1>
17. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
18. *Аренс Т.* Практика управленческого учета: опыт европейских компаний. Минск: Новое издание, 2004. 416 с.
19. *Волков Д.Л.* Теория ценностно-ориентированного менеджмента: финансовый и бухгалтерский аспекты: монография. СПб.: Высшая школа менеджмента СПбГУ, 2008. 320 с.
20. *Шигаев А.И.* Система учетно-аналитического обеспечения стоимостно-ориентированного управления // *Аудит и финансовый анализ*. 2011. № 4. С. 338–347.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**SEPARATE ACCOUNTING FOR FINANCIAL PERFORMANCE
OF PUBLIC PROCUREMENT CONTRACTORS****Vitalii B. IVASHKEVICH**Kazan (Volga Region) Federal University (KFU), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
kafedra_ma@bk.ru
ORCID: not available**Article history:**Received 22 July 2019
Received in revised form
31 July 2019
Accepted 5 August 2019
Available online
15 August 2019**JEL classification:** M40**Abstract****Subject** The article discusses whether modern methods and foreign practices of management accounting can be used to evaluate the profitability of public procurement orders.**Objectives** The research determines the specifics of public procurement orders and contracts in terms of their substance, placement and performance, specifics of costs, accounting methods and costing of supplies, fair and reasonable prices, profitability scenarios based on separate accounting data.**Methods** The research is based on methods of systems approaches, analysis and evaluation of the existing practice, abstraction, generalization, analogy and modeling.**Results** I analyzed the existing rules for general and separate accounting for financial and business performance as is in public procurement contractors. I suggest the entities should adhere to direct costing principles, classify costs as variable and fixed, assess value added by order and contract in a more comprehensive and advanced way. This will make prices and rates for public procurement services and goods more reasonable, thus not only recovering the contractor's costs, but also developing production and technological capabilities. I focus on accounting for costs and results of public procurement orders by cost centers of administrative personnel, which is technologically based on computer-assisted systems for business data processing.**Conclusions and Relevance** A contract should be used as an accounting item of public procurement contractors' financial performance. Accountants should trace production and selling expenses, liabilities, tangible and intangible assets associated with each contract. Respective income and expenses are assessed with the accrual method. Direct costs for any public procurement order should account for the extent to which they correlate with the percentage of work to be completed. Indirect costs should be posted to cost centers of relevant managers. Thus, entities will get new analytical opportunities for separate accounting, fitting it into governance and control functions. The findings can apply to theoretical issues of financial and management accounting and financial performance, contribute to suggestions and recommendations for improving the existing separate accounting rules for financial performance of public procurement contractors.**Keywords:** separate
accounting, public
procurement, contract price

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Ivashkevich V.B. Separate Accounting for Financial Performance of Public Procurement Contractors. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 8, pp. 846–858.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.8.846>**References**

1. Petrovskaya M.V., Vasil'eva L.S. [Accounting and evaluation of product pricing factors]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2019, no. 2, pp. 31–41. (In Russ.)
2. Sharovatova E.A. [The specifics of management accounting for costs by sectoral technologies of enterprises]. *Vestnik professional'nogo bukhgaltera = Bulletin for Professional Accountants*, 2016, no. 2, pp. 44–48. (In Russ.)

3. Sheshukova T.G., Mal'tseva A.A. [Methods for evaluating the public procurement efficiency in national research universities]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2015, no. 13, pp. 2–9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodika-otsenki-effektivnosti-gosudarstvennyh-zakupok-v-natsionalnyh-issledovatel'skikh-universitetah> (In Russ.)
4. Sheshukova T.G. [The efficiency of public procurement in budgetary institutions: A methodological aspect]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 2, pp. 149–158. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.2.149>
5. Ivashkevich V.B. *Integrirovannyi uchet v sisteme upravleniya predpriyatiem* [Integrated accounting as part of corporate governance]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2018, 124 p.
6. Filin S.A., Chaikovskaya L.A., Satymbekova K.B. [Innovative technologies in accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 4, pp. 393–408. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.4.393>
7. Shatina E.N. [Audit of the single-source procurement of goods, works and services]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 1, pp. 84–97. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.1.84>
8. Leibert T.B., Khalikova E.A. [Integration of accounting and management for the purpose of intra-enterprise management]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 2, pp. 61–68. (In Russ.)
9. Holroyd C., Coates K. *The Global Digital Economy: Comparative Policy Analysis*. New York, Cambria Press, 2015, 302 p.
10. Garifullin K.M., Ivashkevich V.B., Sokolov A.Yu. et al. *Formirovanie i ispol'zovanie informatsii bukhgalterskogo ucheta dlya prinyatiya upravlencheskikh reshenii* [The compilation and use of accounting data for managerial decision-making]. Moscow, RuScience Publ., 2016, 126 p.
11. Horton K.E., Wanderley C.A. Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw. *Management Accounting Research*, 2018, vol. 38, pp. 15–27.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.002>
12. Bakaev A.S. *Primenenie polozheniya po vedeniyu bukhgalterskogo ucheta i bukhgalterskoi otchetnosti v Rossiiskoi Federatsii. Aktual'nyi kommentarii* [The application of accounting and financial reporting regulations in the Russian Federation]. Savropol, TIPB Publ., 2011, 186 p.
13. Kotova K.Yu. [The systems approach to building the corporate management accounting model]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2016, no. 2, pp. 22–34. (In Russ.)
14. Evstaf'eva E.M. [Theoretical and practical aspects of preparation of statements on the basis of accounting and analytical support of management system]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 5, pp. 25–35. (In Russ.)
15. Lebedev K.N. [The future of accounting in terms of the prospects for improvement of planning]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 3, pp. 135–149. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.3.135>
16. Shigaev A.I. [Orientation to consumers in the administrative account abroad]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 22, pp. 35–46.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/orientatsiya-na-potrebiteley-v-upravlencheskom-uchete-zarubezhom-1> (In Russ.)

17. Upchurch A. *Upravlencheskii uchet: printsipy i praktika* [Management Accounting: Principles and Practice]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2002, 952 p.
18. Ahrens T. *Praktika upravlencheskogo ucheta: opyt evropeiskikh kompanii* [Russian-language edition. Management Accounting as a Practice]. Minsk, Novoe izdanie Publ., 2004, 416 p.
19. Volkov D.L. *Teoriya tsennostno-orientirovannogo menedzhmenta: finansovyi i bukhgalterskii aspekty: monografiya* [The theory of value-based management: Financial and accounting considerations: a monograph]. St. Petersburg, Graduate School of Management at St. Petersburg University Publ., 2008, 320 p.
20. Shigaev A.I. [System of accounting and analysis for value-based management]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 4, pp. 338–347. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.