

УДК 657

Н.В. Котельникова

Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна, Высшая школа технологии и энергетики, г. Санкт-Петербург

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТРАЖЕНИЯ КАПИТАЛЬНЫХ И ТЕКУЩИХ ЗАТРАТ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ БИЗНЕСА

Ключевые слова: капитальные затраты, текущие затраты, финансовая отчётность, затраты на продукт, расходы периода, финансовый результат.

В статье продемонстрировано как затраты влияют на стоимостную оценку объектов финансовых отчётов, рассмотрены методические аспекты: формулировка термина «затраты»; представление разницы между капитальными и текущими затратами; фиксация критериев признания капитальных и текущих затрат в учётной политике бизнеса; разделение текущих затрат на затраты на продукт и расходы периода; влияние метода калькуляции себестоимости на финансовый результат; представление текущих и капитальных затрат в финансовой отчётности бизнеса. Предметом исследования явилась зависимость итоговых показателей финансовых отчётов от принятия управленческого решения о том, в какую категорию следует отнести конкретную статью затрат. При формировании учётной политики в части отражения затрат в финансовой отчётности бизнеса рекомендуется применять следующий чек-лист: изучить требования стандартов финансовой отчётности к признанию капитальных затрат в качестве активов; определить после какой суммы, затраты на ресурсы следует признавать в качестве основных средств и нематериальных активов; выбрать метод калькуляции себестоимости затрат на продукт.

N.V. Kotelnikova

Higher School of Technology and Energy Saint-Petersburg State University of Industrial Technologies and Design, St. Petersburg

METHODOLOGICAL ASPECTS OF REFLECTION OF CAPITAL AND CURRENT EXPENSES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF BUSINESS

Keywords: capital costs, current costs, financial statements, product costs, period costs, financial result.

The article demonstrates how costs affect the valuation of objects of financial reports, methodological aspects are considered: the wording of the term “costs”; presentation of the difference between capital and operating costs; fixing the criteria for recognition of capital and current costs in the accounting policy of the business; division of current costs into product costs and period costs; the impact of the costing method on the financial result; presentation of current and capital costs in the financial statements of the business. The subject of the study was the dependence of the final indicators of financial reports on the adoption of a managerial decision on which category a particular cost item should be assigned to. When forming an accounting policy regarding the reflection of costs in the financial statements of a business, it is recommended to apply the following checklist: study the requirements of financial reporting standards for recognizing capital costs as assets; determine after what amount, the cost of resources should be recognized as fixed assets and intangible assets; choose a costing method for product costs.

Дилемма, которая всегда возникает у составителей при формировании финансовой отчётности, – куда отнести затраты периода: капитализировать в составе активов в балансе или списать на расходы в отчёт о финансовых результатах. Решение дилеммы должно находиться в учётной политике бизнеса. При этом решение может быть разным для целей формирования официальной и неофициальной (управленческой) финансовой отчётности. В идеальном варианте у бизнеса должны быть следующие учёт-

ные политики: для целей налогового учёта, для целей официального бухгалтерского учёта, для управленческого учёта, для формирования консолидированной отчётности (в случае, если бизнес представляет собой группу компаний). В разработке учётной политики должны принимать участие ключевые собственники бизнеса и/или топ-менеджеры, поскольку именно эти категории стейкхолдеров несут ответственность за информацию в отчётах бизнеса. Все стейкхолдеры, анализирующие отчётность бизнеса,

находятся в зависимости от решений тех стейкхолдеров, которые формируют учётную политику. Однако собственники и руководители могут не обладать должными познаниями в теории бухгалтерского и учёта и не понимать важность разделения конкретных статей затрат на капитальные и текущие, то есть они могут не понимать насколько сильно деление затрат влияет на финансовый результат бизнеса и показатели эффективности его деятельности. В силу этого они могут отнестись формально к документу «учётная политика бизнеса», просто подписав то, что подготовил главный бухгалтер или финансовый директор. Такая ситуация может быть:

- * допустима для целей налогового учёта при должной квалификации бухгалтера;

- * недопустима для целей финансового и управленческого учёта, так как непонимание учётной политики препятствует пониманию цифр отчётов, интерпретации финансовых показателей, не позволяет грамотно ответить на вопросы инвесторов и кредиторов о показателях финансовых отчётов.

Вышеизложенное положение определило актуальность и цели исследования: продемонстрировать как затраты влияют на стоимостную оценку объектов баланса и отчёта о финансовых результатах; показать значимость фиксации управленческого решения о признании конкретных статей затрат в качестве капитальных или текущих в учётной политике бизнеса. Объектом исследования являются ключевые формы финансовой отчётности бизнеса; предметом – зависимость итоговых показателей финансовых отчётов от принятия управленческого решения о том, в какую категорию следует отнести конкретную статью затрат. В исследовании рассмотрены следующие категории затрат: капитальные, текущие (затраты на продукт/товар/услугу и расходы периода), а также показана взаимосвязь текущих и капитальных затрат.

Информационная база исследования: положения ряда международных стандартов финансовой отчётности, где отражены критерии капитализации затрат бизнеса в качестве основных средств (IAS 16), нематериальных активов (IAS

38), запасов (IAS 2); концептуальные основы финансовой отчётности, в которых отражено общее определение активов и расходов; практика проведения автором консультаций с собственниками и руководителями групп компаний по вопросам разработки учётной политики при внедрении системы управленческого учёта. Методы исследования: анализ, заключающийся в рассмотрении отдельных методических аспектов влияния разделения затрат (капитальные, затраты на товар/услуги, расходы периода) на показатели баланса и отчёта о финансовых результатах; синтез, заключающийся в представлении чек листа (вопросника), который рекомендуется применять при формировании учётной политики в части отражения затрат в финансовой отчётности бизнеса.

Результаты исследования

Ниже представлены методические аспекты представления информации в финансовой отчётности бизнеса. Результаты исследования могут быть использованы:

- * в бизнесе при формировании учётной политики для целей финансового и управленческого учёта заинтересованными сторонами;

- * в обучающем процессе при изучении теории бухгалтерского учёта и техники формирования финансовых отчётов.

Первый методический аспект: формулировка термина «затраты». Затраты – это стоимостная оценка материальных и нематериальных ресурсов, которые компания потратила на приобретение/создание, обслуживание, продажу активов бизнеса в конкретный финансовый период (табл. 1).

Согласно [5], активы представляют собой ресурсы, которые принесут бизнесу экономические выгоды в будущем. К активам бизнеса относятся основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы, произведённая продукция и услуги, товары для перепродажи и производства других товаров, финансовые инструменты. Коммерческие и управленческие расходы представляют собой затраты бизнеса в финансовом году на обслуживание и продажу активов. Стоимостная оценка

потраченных ресурсов (затрат) необязательно совпадает с:

* суммой платежей контрагентам за ресурсы в рассматриваемом периоде времени, так как бизнес мог приобрести ресурсы по ранее сделанной оплате, либо мог приобрести ресурсы на условиях отсрочки платежа. Пример 1. В финансовом году бизнес заплатил поставщикам за оказанные услуги миллион рублей, из которого 300 тыс. руб. составляла предоплата услуг будущего финансового года, а 150 тыс. руб. были заплачены в погашение кредиторской задолженности, возникшей за потреблённые услуги в предыдущий год. Также бизнес приобрёл основные средства и товары для перепродажи на условиях рассрочки платежа на сумму 2 млн. руб.,

из которых пока оплатил только 250 тыс. руб. Итого платежи составили 1 млн. 250 тыс. руб. Затраты 2 млн. 550 тыс. руб. (1 млн. руб. – 300 тыс. руб. – 150 тыс. руб. + 2 млн. руб.);

* оценочным значением расходов, которые отражаются в отчёте о финансовых результатах: себестоимость реализованных товаров и услуг, коммерческие, управленческие и прочие расходы. Прежде всего потому, что часть затрат будет отражена как активы в балансе. Например, как запасы в составе оборотных активов или как основные средства в разделе внеоборотные активы.

Второй методический аспект: представление разницы между капитальными и текущими затратами (табл. 2).

Таблица 1

Терминология затрат в международных стандартах финансовой отчётности

Стандарт	Определение	Значение
IAS 16 «Основные средства»	Материальные активы, которые: * предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и * предполагаются к использованию в течение более чем одного периода [1].	Капитальные затраты (первоначальная стоимость) – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесённая на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО [1,2,3]
IAS 38 «Нематериальные активы»	Идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы [2].	
IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»	Недвижимость (земля и/или здание, удерживаемая (собственником или арендатором в качестве актива в форме права пользования) с целью получения арендных платежей, и/или с целью получения выгоды от прироста стоимости, но не для: использования в производстве или поставке товаров, или услуг либо в административных целях; или продажи в ходе обычной деятельности [2].	
IAS 2 «Запасы»	Запасы – активы: предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; находящиеся в процессе производства для такой продажи; или находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг [4].	Себестоимость запасов (текущие затраты) должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесённые для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов [4].

Таблица 2

Сравнительная характеристика текущих и капитальных затрат бизнеса

Параметр сравнения	Капитальные Затраты	Текущие затраты	
		Затраты на создание/приобретение товаров и услуг	Расходы периода
Определение и длительность получения бизнесом экономических выгод	Стоимостная оценка материальных и нематериальных ресурсов, которые компания потратила на приобретение/создание, обслуживание, продажу активов бизнеса в конкретный финансовый период и которые будут приносить экономические выгоды бизнесу в течение		
	нескольких финансовых периодов.	текущего и следующего финансового периодов.	текущего финансового периода.
Примеры	основные средства и нематериальные активы, инвестиции в недвижимость.	готовая продукция, товары для перепродажи, произведённые услуги, незавершённое производство и услуги	коммерческие и управленческие расходы
Первоначальное признание и стоимостная оценка в балансе	внеоборотные активы по фактической себестоимости	запасы в составе оборотных активов по фактической себестоимости	не признаются
Признание и стоимостная оценка на отчётную дату	внеоборотные активы по остаточной или переоценённой стоимости	нереализованные затраты и запасы в составе оборотных активов по фактической себестоимости	не признаются
Отражение в отчёте о финансовых результатах	часть затрат, относящихся к отчётному периоду, в виде амортизации или обесценения	себестоимость реализованных запасов	коммерческие и управленческие расходы

Основное отличие капитальных от текущих затрат – это длительность влияния на финансовый результат:

* капитальные затраты оказывают на результаты долговременное влияние, так как экономические выгоды от осуществления капитальных затрат бизнес получает в течение нескольких лет. Пример. Бизнес приобретает спецтехнику, в результате использования которой будет оказывать услуги клиентам в течение нескольких лет;

* текущие затраты имеют краткосрочное влияние на результат, так как экономические выгоды от осуществления данной категории затрат, бизнес получает только в течение отчётного и следующего года. Пример 2. Бизнес затратил ресурсы на изготовление 10 ед. продукции, из которых половина была продана в финансовом году (получены экономические выгоды в течение отчётного года), а половина продукции осталась на складе и будет продана в будущем году (ожидание по-

лучение экономических выгод в следующем году).

Стоимостная оценка капитальных затрат по мере прохождения срока полезного использования основных средств и нематериальных активов переносится на текущие затраты в расходы периода.

Третий методический аспект: фиксация критериев признания капитальных и текущих затрат в учётной политике бизнеса. Ориентируясь на стандарты финансовой отчётности, стейкхолдерам необходимо определить стоимостной критерий отнесения затрат к категориям основных средств и нематериальных активов, а также срок полезной службы. Пример 3. Компания приобрела оборудование за 1 млн. руб. и установила срок полезного использования 10 лет, в течение которого на уменьшение финансового результата будет относиться сумма 100 тыс. руб. Предположим, что после пяти лет эксплуатации оборудования стала экономически нецелесообразной в силу из-

менений на рынке. Финансовый убыток на момент списания оборудования – это его остаточная стоимость 500 тыс. руб. Если бы руководители и собственники бизнеса тщательней произвели тенденций рынка и установили срок полезного использования 5 лет, ежегодно на расходы относилась бы сумма в размере 200 тыс. руб., и финансовый результат от списания был бы ноль. Пример 4. Компания принимает решение списывать на расходы производственный инвентарь стоимостью за единицу до 300 тыс. руб. В отчётном периоде компания приобрела инвентарь на общую сумму 5 млн. руб. и всю сумму списала на расходы. Срок полезного использования инвентаря в среднем составляет 5 лет. Если бы компания приняла решение отражать инвентарь как основные средства, то в отчётном периоде на расходы был бы списан только 1 млн. руб., а 4 млн. руб. были бы капитализированы в балансе.

Четвёртый методический аспект: разделение текущих затрат на затраты на продукт и расходы периода (табл. 3).

Затраты на продукт – стоимостная оценка всех ресурсов, задействованных в создании товаров и услуг в конкретном периоде. Все затраты, которые связаны с реализацией созданных бизнесом товаров и услуг, являются расходами периода. Ключевое отличие между рассматриваемыми

двумя категориями текущих затрат: расходы периода не признают в балансе и всегда используют для расчёта финансового результата периода; затраты на продукт капитализируют в балансе в момент возникновения и до момента продажи товаров и услуг, то есть используют для расчёта финансового результата того периода, в котором были проданы созданные товары/услуги. Нет единого списка статей затрат на продукт для всех видов бизнеса. Перечень зависит от сферы деятельности бизнеса и метода калькуляции себестоимости, табл. 4.

Пример 5. Влияние метода калькуляции себестоимости на финансовый результат показано в табл. 5,6,7 на примере компании – производителя специализированного промышленного оборудования. В таблицах были использованы следующие формулы:

* себестоимость реализованных товаров «=» себестоимость произведённой продукции «+» стоимость запасов на начало периода «-» стоимость запасов на конец периода;

* стоимость запасов на конец периода «=» себестоимость единицы товара «×» количество единиц запасов на конец периода;

* себестоимость единицы товара «=» себестоимость произведённой продукции «/» количество произведённых единиц.

Таблица 3

Сравнительная характеристика затрат на продукт и расходов периода

Параметр сравнения	Затраты на продукт	Расходы периода
Определение	стоимость всех ресурсов, используемых для создания товаров и услуг в финансовом период	расходы компании, связанные с продажей товаров и услуг, обслуживанием бизнеса.
Структура	себестоимость реализованных товаров и услуг + стоимость запасов на конец периода	расходы по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности бизнеса
Влияние на финансовый результат	по мере реализации товаров, услуг	по мере возникновения
Влияние на активы в балансе	в сумме остатка запасов товара и незавершённых услуг	не оказывают влияние

Таблица 4

Категории затрат на продукт

Сфера деятельности	Полная себестоимость	Частичная себестоимость
Торговля	закупочная цена транспортные расходы	закупочная цена
Производство и оказание услуг	прямые производственные затраты косвенные производственные затраты	прямые производственные затраты

Таблица 5

Пример расчёта полной себестоимости товаров

Показатели	ед. изм.	2020 год	2021 год	2022 год
Прямые материальные затраты	млн. руб.	600	900	300
Затраты на оплату труда производственного персонала	млн. руб.	450	450	450
Косвенные производственные затраты	млн. руб.	150	150	150
Итого себестоимость произведённой продукции	млн. руб.	1 200	1 500	900
Количество произведённых единиц	единиц	10 000	15 000	5 000
Себестоимость единицы товара	млн. руб.	0,12	0,10	0,18
Запасы товаров на конец года	единиц	0	5 000	0
Запасы товаров на конец года	млн. руб.	0	500	0
Запасы товаров на начало года	единиц	0	0	5 000
Запасы товаров на начало года	млн. руб.	0	0	500
Себестоимость реализованных товаров	млн. руб.	1 200	1 000	1 400

Таблица 6

Пример расчёта частичной себестоимости товаров

Показатели	ед. изм.	2020 год	2021 год	2022 год
Прямые материальные затраты = себестоимость произведённой продукции	млн. руб.	600	900	300
Количество произведённых единиц	единиц	10 000	15 000	5 000
Себестоимость единицы товара	млн. руб.	0,06	0,06	0,06
Запасы товаров на конец года	единиц	0	5 000	0
Запасы товаров на конец года	млн. руб.	0	300	0
Запасы товаров на начало года	единиц	0	0	5 000
Запасы товаров на начало года	млн. руб.	0	0	300
Себестоимость реализованных товаров	млн. руб.	600	600	600

Таблица 7

Расчёт валовой прибыли, млн. руб.

Показатели	итого	2020 год	2021 год	2022 год
Выручка от продажи товаров, услуг	4 500	1 500	1 500	1 500
Вариант 1. Полная себестоимость товаров (табл. 5)				
Себестоимость реализованных товаров	(3 600)	(1 200)	(1 000)	(1 400)
Валовая прибыль	900	300	500	100
Вариант 2. Частичная себестоимость товаров (табл. 6)				
Себестоимость реализованных товаров	(1 800)	(600)	(600)	(600)
Затраты на оплату труда производственного персонала	млн. руб.	(450)	(450)	(450)
Косвенные производственные затраты	млн. руб.	(150)	(150)	(150)
Валовая прибыль	900	300	300	300

Таблица 8

Представление капитальных и текущих затрат в балансе

Статьи балансового отчёта	Стоимость на дату признания	Стоимость на отчётную дату
Внеоборотные активы		
Капитальные затраты: основные средства, нематериальные активы	Фактическая себестоимость приобретения	Остаточная или переоценённая стоимость
Оборотные активы		
Текущие затраты (затраты на продукт) – запасы: готовой продукции товаров для перепродажи незавершённое производство товаров и услуг	Фактическая себестоимость приобретения или изготовления	Наименьшая из фактической себестоимости или чистой цены продаж приобретённых / произведённых товаров, которая осталась на складе на конец отчётного периода. Себестоимость незавершённых услуг

Таблица 9

Представление капитальных и текущих затрат в отчёте о финансовых результатах

Статьи	Значение
Выручка от продаж	
Текущие затраты. Затраты на продукт – себестоимость реализованной продукции	Фактическая себестоимость приобретённых / произведённых товаров, которые были реализованы в отчётном периоде.
Валовая прибыль	
Текущие затраты. Расходы периода: коммерческие расходы управленческие расходы финансовые расходы налоги	Стоимостная оценка услуг и сопутствующих товаров, потреблённых бизнесом для обеспечения процесса продажи и обслуживания.
Часть капитальных затрат: Амортизация Обесценение	Часть капитальных затрат перенесённых в расходы периоды (текущие затраты) – потреблённые экономические выгоды от капитальных затрат в отчётном периоде.

В таблице 7 видно, что метод калькуляции себестоимости влияет на валовую прибыль финансового года, величина которой зависит от количества произведённой, но нереализованной продукции. Затраты на оплату труда производственного персонала и косвенные производственные затраты:

* при полной калькуляции себестоимости будут распределены между складскими запасами и себестоимостью реализованной продукции;

* при частичной себестоимости будут всей суммой отнесены на уменьшение финансового результата периода.

Следует обратить внимание, что метод калькуляции себестоимости не влияет на финансовый результат того периода времени, в котором складские запасы будут равны на начало и конец периода.

Пятый методический аспект: представление текущих и капитальных затрат в финансовой отчётности бизнеса табл.8,9.

Выводы

В статье были рассмотрены методические аспекты отражения капитальных и текущих затрат в финансовой отчётности бизнеса: формулировка термина «затраты»; представление разницы между капитальными и текущими затратами; фиксация критериев признания капитальных и текущих затрат в учётной политике бизнеса; разделение текущих затрат на затраты на продукт и расходы периода; влияние метода калькуляции себестоимости на финансовый результат; представление текущих и капитальных затрат в финансовой отчётности бизне-

са. При формировании учётной политики в части отражения затрат в финансовой отчётности бизнеса рекомендуется применять следующий чек-лист:

* изучить требования стандартов финансовой отчётности к признанию капитальных затрат в качестве активов (пример в табл. 1);

* определить стоимостной критерий отнесения затрат к капитальным, то есть определить, после какой суммы затраты на ресурсы следует признавать в качестве основных средств и нематериальных активов;

* выбрать метод калькуляции себестоимости затрат на продукт.

Библиографический список

1. Международный стандарт финансовой отчётности IAS 16 «Основные средства». [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_16.pdf (дата обращения 25.01.2023).
2. Международный стандарт финансовой отчётности IAS 38 «Нематериальные активы». [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_38.pdf (дата обращения 25.01.2023).
3. Международный стандарт финансовой отчётности IAS 40 «Инвестиционная недвижимость». [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_40.pdf (дата обращения 25.01.2023).
4. Международный стандарт финансовой отчётности IAS 2 «Запасы». [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_2.pdf (дата обращения 25.01.2023).
5. Концептуальные основы МСФО. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/standard/conceptual/ (дата обращения 25.01.2023).