

ФИНАНСЫ И БАНКОВСКОЕ ДЕЛО

УДК 657 JEL C81

DOI 10.26425/1816-4277-2020-3-123-126

Агеева Ольга Андреевна

д-р экон. наук, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления», г. Москва, Российская Федерация

e-mail: oa-ageeva@yandex.ru

ВЗАИМОСВЯЗЬ ПОНЯТИЙНЫХ КАТЕГОРИЙ «ЗАПАСЫ», «ЗАТРАТЫ», «РАСХОДЫ» И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ИХ ОТРАЖЕНИЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация. Статья посвящена исследованию трех понятийных категорий бухгалтерского учета: запасы, затраты и расходы – в их взаимосвязи, которая определена последовательностью их отражения в финансовой отчетности согласно трем стадиям кругооборота капитала: заготовление – производство – продажи. Сформулирована проблема, связанная со смешением информации об исследуемых категориях при отражении их в финансовой отчетности. В частности, в комплексную статью «запасы» включены одновременно сырье, материалы, товары, относящиеся к стадии заготовления, и незавершенное производство с готовой продукцией, формируемые на стадии производства. С целью преодоления указанной проблемы дана оценка существующей методике отражения информации об исследуемых понятиях в финансовой отчетности и обоснована необходимость и направления ее совершенствования.

Ключевые слова: запасы, затраты, расходы, финансовая отчетность, стадии кругооборота капитала, заготовление, производство, продажи.

Цитирование: Агеева О.А. Взаимосвязь понятийных категорий «запасы», «затраты», «расходы» и последовательность их отражения в финансовой отчетности // Вестник университета. 2020. № 3. С. 123–126.

Ageeva Olga

Doctor of Economic Sciences, State University of Management, Moscow, Russia

e-mail: oa-ageeva@yandex.ru

INTERRELATION OF CONCEPTUAL CATEGORIES “STOCKS”, “COSTS” AND “EXPENSES” AND SEQUENCE OF PRESENTING THEM IN THE FINANCIAL REPORTING

Abstract. The article is devoted to the study of three conceptual categories of accounting: stocks, costs and expenses, in their interrelation defined by the sequence in which they are presented in financial reporting in accordance with three stages of the capital cycle: procurement – production – sales. The problem caused by mixing up the information about the categories under study while presenting them in the financial reporting has been formulated. In particular, the complex item «inventory» includes both raw materials, materials, goods related to the procurement stage, and work-in-progress with finished products formed at the production stage. In order to overcome this problem, an assessment of the existing methodology for reflecting information about the concepts under study in financial statements has been given, and the need and directions for its improvement have been justified.

Keywords: stocks, costs, expenses, financial reporting, capital cycle, procurement, production, sales.

For citation: Ageeva O.A. (2020) Interrelation of conceptual categories “stocks”, “costs” and “expenses” and sequence of presenting them in the financial reporting. *Vestnik universiteta*. I. 3, pp. 123–126. DOI: 10.26425/1816-4277-2020-3-123-126

© Агеева О.А., 2020. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2020. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



В условиях изменяющихся по содержанию и составу показателей форм финансовой отчетности произошло размывание разницы между отдельными видами запасов, такими как: сырье, материалы, товары, готовая продукция. Вместе с тем каждый отдельный вид запасов, отраженный в финансовой отчетности, свидетельствует об особенной учетной и финансовой информации, присущей только этому виду актива. В связи с этим раскрываемая в статье проблема представляется актуальной. Цель настоящей статьи заключается в выявлении основных направлений совершенствования действующей методики отражения учетных данных о запасах и обеспечения тем самым качества информации, представленной в финансовой отчетности.

Задачи нашего исследования на выбранную тему заключаются в следующем:

- дать оценку применяемой в настоящее время методике отражения в бухгалтерской (далее – финансовой) отчетности запасов и обосновать необходимость ее совершенствования;
- упорядочить употребление в экономической литературе понятий «затраты» и «расходы» с целью устранения методологической путаницы;
- раскрыть логику и последовательность отражения анализируемых категорий в финансовой отчетности в соответствии со стадиями кругооборота капитала.

Начнем с анализа укрупненной в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) балансовой статьи «запасы».

В предшествующей версии формы баланса, рекомендованной Министерством финансов Российской Федерации, в составе статьи «запасы» раскрывались такие подстатьи, как: сырье, материалы, товары, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты.

В действующей версии формы баланса анализируемая статья показывается одной укрупненной позицией: «запасы».

На наш взгляд, мы встретились с тем самым случаем, когда новым может стать давно забытое старое. Обоснуем, почему предыдущую версию раскрытия информации в бухгалтерском балансе о запасах с разбивкой на подстатьи считаем более полезной для пользователей финансовой отчетности. Заметим, что приоритетными пользователями, согласно МСФО, признаны инвесторы и кредиторы, принимающие управленческие решения, в том числе и на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности [4]. Кроме того, пользователями финансовой отчетности являются: управленческий персонал компании, контрагенты в лице поставщиков и покупателей, налоговые, статистические службы и другие заинтересованные лица.

Очевидно, что раскрытие состава запасов расширяет информацию о них, тем самым повышая аналитичность важнейшего финансового отчета – баланса.

Вместе с тем, есть еще один важный аргумент в пользу расширения балансовой информации о запасах. И этот аргумент связан со стадиями кругооборота капитала (1 – заготовление; 2 – производство; 3 – продажи).

Проблема состоит в том, что в укрупненной статье «запасы» произошло смешение информации, формируемой на разных стадиях кругооборота капитала: на первой и второй.

С первой стадией кругооборота капитала связаны такие запасы, как сырье, материалы, товары. Со второй стадией связано незавершенное производство в цехе и готовая, но не проданная продукция на складе. Например, готовая продукция принципиально отличается от товаров тем, что она производится непосредственно в производственном цехе и имеет такой атрибут, как себестоимость, которая калькулируется на предприятии-производителе на производственной стадии кругооборота капитала. В свою очередь, товары имеют такой атрибут, как покупная стоимость, которая формируется на стадии заготовления. И только третья стадия объединяет готовую продукцию с товарами, она для них общая, однако, к балансовой статье «запасы» эта стадия кругооборота капитала отношения уже не имеет.

Относительно расходов будущих периодов следует заметить, что они не должны отражаться в составе запасов и в балансе в целом, поскольку по существу данная категория расходов является авансами, выданными поставщикам и подрядчикам, и должна включаться в состав выданных авансов.

Известно, что основной целью финансовой отчетности является аккумуляция в ней информации, необходимой пользователям, прежде всего инвесторам и кредиторам, управленческому персоналу для принятия адекватных сложившейся ситуации решений. И можно с уверенностью утверждать, что на каждой из стадий кругооборота капитала пользователи принимают разные решения, связанные с задачами, решаемыми на соответствующей стадии.

Например, возьмем запасы на складе, то есть на стадии заготовления, ими надо управлять: чтобы, с одной стороны, их хватало для бесперебойного процесса производства, а, с другой стороны, чтобы не было их избытка на складе [7]. Приобретение и хранение избыточного количества запасов отвлекает денежные средства из оборота, снижая показатели эффективности использования ресурсов и ликвидности. На первой стадии кругооборота капитала запасы оцениваются по фактической заготовительной себестоимости [2].

Переходя с первой стадии кругооборота на вторую, по существу при перемещении со склада в производственный цех, запасы меняют оценку. Теперь они показываются в составе незавершенного производства в оценке, принятой в учетной политике. Действующие российские учетные стандарты допускают несколько таких оценок [1; 2]. На этой стадии решаются такие управленческие задачи как мониторинг длительности производственного цикла, оценка остатков незавершенного производства на конец месяца, с точки зрения соответствия учетной политике и установленному нормативу и другие.

Вторая стадия кругооборота капитала включает еще одно перемещение запасов, а именно готовой продукции из производственного цеха на склад. На складе готовой продукции решаются задачи, стоящие перед отделом сбыта, службой маркетинга. Одной из важнейших задач на этом этапе производственного процесса – обеспечить быстрейший сбыт готовой продукции, обеспечить возврат вложенных в производство денежных средств.

Кроме приведенных выше аргументов, укрупнение статьи «запасы» нарушает такое требование к качеству информации финансовой отчетности, как существенность, поскольку отсутствие аналитики по стадиям кругооборота капитала может привести пользователей отчетности к ошибке при принятии ими управленческих решений [3].

Все вышесказанное свидетельствует о том, что принимающий решение пользователь финансовой отчетности должен видеть в балансе показатели, связанные с запасами, отдельно на каждой стадии, а не искать в пояснительной записке расшифровку к анализируемой статье в требуемом разрезе.

Проследим дальнейший путь запасов в финансовой отчетности. В производственном цехе они включаются в состав затрат как одна из основных составляющих себестоимости готовой продукции, особенно в материалоемких отраслях. Таким образом, запасы составляют часть готовой продукции, хранящейся на складе и еще не проданной [5; 6].

В соответствии с указанным фактом дадим определение затрат: это все ресурсы, потребленные в процессе производства.

Следовательно, до наступления третьей стадии кругооборота капитала затраты отражаются в бухгалтерском балансе в виде сальдо (остаток) на счетах: 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные». Последний названный счет касается готовой продукции, которая отгружена, но право собственности на нее еще не перешло к покупателям. Например, готовая продукция отгружена комиссионеру, который в любой момент может ее вернуть. Или готовая продукция отгружена по экспортному контракту с особым переходом права собственности в соответствии с правилами Инкотермс (Incoterms), распространяющимися на права и обязанности сторон по договору купли-продажи в части поставки товаров. Самый поздний переход права собственности предусмотрен условием «франко – завод покупателя».

К сожалению, в экономической литературе понятие «затраты» зачастую заменяется понятием «расходы», встречается также замена «затрат» на «издержки производства».

По нашему мнению, термин «издержки» целесообразно применять только в одной отрасли - торговле, поскольку она не предусматривает расхода ресурсов, а несет издержки, связанные с обеспечением продаж товаров. В балансе торговых компаний отсутствуют затраты в составе незавершенного производства в цехе и непроданной готовой продукции на складе.

Вернемся к понятию «расходы», раскроем его сущность, выявим уместность употребления и обоснуем связь с понятием «затраты».

Под «расходами», следует понимать признанные затраты, при этом моментом признания является продажа готовой продукции.

Следовательно, «затраты» превращаются в «расходы» на третьей стадии кругооборота капитала – в момент продажи готовой продукции – и отражаются уже в другом – динамическом отчете о финансовых результатах в составе показателя «себестоимость проданной готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг».

К сожалению, в настоящее время в составе российских учетных стандартов нет такого, который бы регламентировал учет и отражение в финансовой отчетности всей совокупности затрат, представляющих собой фактическую производственную себестоимость готовой продукции. Вместе с тем есть стандарт, регламентирующий

учет расходов [1]. Этот факт также вносит путаницу, поскольку авторы при исследовании всех анализируемых нами в рамках данной статьи категорий неправомерно ссылаются на единственный стандарт по учету расходов.

На практике при учете затрат предприятия используют специальные внутриотраслевые документы, если они утверждены в рамках конкретного министерства или ведомства.

Таким образом, полагаем, что будет целесообразно разукрупнить балансовую статью «запасы» и показывать ее с расшифровкой по видам запасов в соответствии со стадиями кругооборота капитала.

Проводя исследования стадий заготовления, производства и продаж, следует учитывать, что «затраты» – это показатель на балансовую дату (статический), который отражается в статическом отчете-балансе, а «расходы» – показатель за период (динамический), который отражается в динамическом отчете о финансовых результатах. Следовательно, оба анализируемых показателя одновременно присутствуют в финансовой отчетности, но в разных отчетах, поскольку связаны с разными стадиями кругооборота капитала.

Затраты, как правило, не равны расходам, поэтому, на наш взгляд, отождествление этих двух показателей в экономической литературе создает методологическую путаницу, устранение которой является одной из задач, поставленных и решенных нами в рамках данной статьи.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/#> (дата обращения: 25.12.2019).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/#> (дата обращения: 25.12.2019).
3. Агеева, О. А. Теоретико-методологические аспекты бухгалтерского учета и отчетности: монография. – М.: ГУУ, 2008. – 200 с.
4. Агеева, О. А., Ребизова, А. Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013. – 447 с.
5. Бабченко, Т. Н. Новое в учете материально-производственных запасов // Российский налоговый курьер. – № 12. – 2012. – С. 20-26.
6. Булавина, Л. Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 400 с.
7. Волков, Н. Г. Учет материально-производственных запасов и неотфактурованных поставок // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 21. – С. 64.

References

1. Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu “Raskhody organizatsii” (PBU 10/99) [Regulations on accounting “Expenses of the organization” (PBU 10/99)]. Ofitsial`nyi sait Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii [Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. Available at: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/#> (accessed 25.12.2019).
2. Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu “Uchet materialno-proizvodstvennykh zapasov” (PBU 5/01) [Regulations on accounting “Accounting of material and production stocks” (PBU 5/01)]. Ofitsial`nyi sait Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii [Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. Available at: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/#> (accessed 25.12.2019).
3. Ageeva O. A. Teoretiko-metodologicheskie aspekty bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti: monografiya [Theoretical and methodological aspects of accounting and reporting: a monography]. Moscow, GUU, 2008. 200 p.
4. Ageeva O. A., Rebizova A. L. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti: uchebnik dlya vuzov [International financial reporting standards: a textbook for higher school]. 2-e izd., pererab. i dop. Moscow, Urait, 2013. 447 p.
5. Babchenko T. N. Novoe v uchete materialno-proizvodstvennykh zapasov [New in accounting for stock]. Rossiiskii nalogovyi kur`er, 2012, no. 12, pp. 20-26.
6. Bulavina L. N. Bukhgalterskii ucheta i audit materialno-proizvodstvennykh zapasov [Accounting and auditing of stocks]. Moscow, Finansy i statistika, 2013. 400 p.
7. Volkov N. G. Uchet materialno-proizvodstvennykh zapasov i neotfakturovannykh postavok [Stocks accounting and uninvoiced purchases]. Bukhgalterskii ucheta [Accounting], 2011, no. 21, p. 64.