

АНАЛИЗ ПОСЛЕДСТВИЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПОСТОЯННО ДЕЙСТВУЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ*

Статья посвящена одному из наиболее значимых следствий действия допущения непрерывности деятельности – капитализации расходов в современном бухгалтерском учете. В статье обобщаются различные подходы к трансформации расходов в отечественном учете, анализируются последствия применения различных методов капитализации формировании информации в учете и отчетности. Авторы систематизируют характер этих влияний на финансовый результат и финансовое состояние экономического субъекта и обосновывают выбор того или иного способа капитализации расходов в зависимости от условий функционирования предприятия и стратегии его дальнейшего развития.

Ключевые слова: расходы, капитализация, рекапитализация, декапитализация, допущение непрерывности деятельности, способы оценки запасов, способы начисления амортизации, финансовая отчетность, пользователи отчетности.

Одним из следствий ведения бухгалтерского учета на основе допущения непрерывности деятельности является капитализация расходов, значимость которой для деятельности хозяйствующих субъектов подчеркивается современными российскими учеными [8, с. 56].

Необходимость капитализации расходов связана с тем, что отдельные расходы обуславливают получение доходов в последующих отчетных периодах. Поэтому основным принципом учета расходов является их признание в Отчете о прибылях и убытках за текущий отчетный период путем уменьшения финансового результата этого периода в случае, если они связаны с получением доходов в данном отчетном периоде.

При невыполнении данного условия предусмотрена капитализация расходов, последствиями которой являются:

- 1) трансформация расходов в стоимость приобретенных активов;
- 2) их признание в качестве расходов будущих периодов.

Однако в результате осуществления расходов в отдельных исключительных случаях является невозможным получение доходов в данном отчетном периоде, так и их поступление в будущем.

Данная ситуация характеризует возникновение потерь или убытков, признание которых

означает снижение финансового результата организации и отражение в Отчете о прибылях и убытках. Капитализация расходов основана на принципе соответствия доходов и расходов, конкретный механизм которой зависит от условий учетной политики, принятой в организации.

Широкое смысловое значение капитализации состоит в отражении в бухгалтерском учете доходов и расходов, которое предполагает три стадии этого отражения:

- 1) капитализацию – это первичная фиксация сумм доходов и расходов и их отражение в бухгалтерском балансе;
- 2) рекапитализацию – формирование новых статей баланса за счет капитализированных доходов и расходов;
- 3) декапитализацию – списание ранее капитализированных сумм с баланса.

Проведение детального анализа всех ситуаций, связанных с отражением в бухгалтерском учете операций по капитализации, рекапитализации и декапитализации доходов и расходов, представляется невозможным в рамках одной статьи. Поэтому отметим только, что выбор методологических приемов в оценке и признании в бухгалтерском учете доходов является наиболее ограниченным для хозяйствующих субъектов по сравнению с возможностями, предоставленными в соответствии с действующими норматив-

* Статья подготовлена в рамках исследования НИИ региональной экономики ГОУ ОГУ

ными актами для учета расходов. Вследствие этого считаем целесообразным более подробное рассмотрение последствий влияния на финансовое положение и финансовый результат организации методов оценки и признания расходов. Это относится прежде всего к капитализации расходов в системе бухгалтерского учета.

Капитализация расходов производится в основном в активы или в ценности и в дебиторскую задолженность, а также в расходы будущих периодов. Такая капитализация является способом отражения расходов по варианту активной капитализации, в то время как использование варианта отражения пассивной капитализации предусматривает не увеличение активов, а уменьшение пассивов [6, с. 462-464]. Это относится, в частности, к существовавшей в прошлом практике списания расходов по капитальному ремонту оборудования, когда указанные расходы отражались в учете не по дебету счета по учету основных средств, а по дебету регулирующего счета по учету износа основных средств, что увеличивало в конечном итоге остаточную стоимость основных средств.

Способ использования пассивной капитализации в практике деятельности хозяйствующих субъектов применяется крайне редко, поэтому считаем возможным более подробное рассмотрение именно активной капитализации.

Признание капитализированных сумм активов в составе расходов хозяйствующего субъекта основано на различных методологических приемах, использование которых зависит прежде всего от группы активов.

Декапитализация оборотных активов производится в зависимости от выбора варианта их оценки. Значительная часть немонетарных оборотных активов предприятия, особенно в производственных отраслях, сосредоточена в материально-производственных запасах (МПЗ). Поэтому считаем целесообразным более подробно рассмотреть влияние различных способов декапитализации оборотных активов на примере МПЗ, выбор варианта способа оценки которых оформляется как элемент учетной (бухгалтерской, налоговой) политики организации (рисунок 1).

Характер влияния способов оценки запасов на финансовый результат и финансовое положение экономического субъекта заключается в следующем.

Следствием применения метода оценки по средней себестоимости является получение усредненного показателя прибыли организации и усредненной оценки в балансе. Применение этого способа оценки характеризуется минимальным объемом учетной работы по сравнению с объемом работы при использовании других способов оценки запасов.

Использование метода оценки по ценам первой партии (ФИФО) влияет на увеличение финансового результата (прибыли) экономического субъекта.

По нашему мнению, влияние этого метода оценки на финансовое положение экономического субъекта можно считать также позитивным, поскольку показатели бухгалтерского баланса, характеризующие статьи оборотных материальных активов, отражаются в оценке, приближенной к текущей стоимости. Такая оценка позволит в конечном итоге начислять дивиденды акционерам компании в пределах сумм их ожидания и сверх этих сумм. Данное обстоятельство, по всей вероятности, окажет влияние на решение акционеров не продавать свои акции, а в отдельных случаях и на приобретение дополнительных акций этой компании. Результатом развития такой ситуации могут быть рост стоимости акций компании на фондовом рынке, увеличение доходов акционеров и притока финансов в компанию.

Кроме того, финансовая отчетность, в которой отражена значительная сумма прибыли, является привлекательной и для потенциальных инвесторов. Привлечение инвестиций для финансирования перспективных проектов компании позволит в конечном итоге расширить объемы производственно-финансовой деятельности и улучшить результативность этой деятельности в целом.

В то же время использование такой оценки только в бухгалтерском учете приведет к необходимости учета разниц в соответствии с ПБУ 18/02, а его применение в налоговом учете – к росту издержек хозяйствующего субъекта по налогу на прибыль. Поэтому целесообразность использования этого метода в условиях конкретного предприятия зависит от выбора приоритета в стратегической цели его развития. Следствием использования метода оценки по ценам последней партии (ЛИФО) является заниженная оценка финансового результата и

сравнительно низкая стоимостная оценка запасов в бухгалтерском балансе.

В то же время при всей непривлекательности отчетности, сформированной на базе этой оценки, использование данного метода оценки позволяет существенно снизить издержки по налогам. Отмена этого метода в российском учете с 1 января 2008 года не дает экономическим субъектам манипулировать в бухгалтерском учете и отчетности финансовым результатом и финансовым положением [3, п. 16]. Однако сохраняется пока возможность для применения этого метода оценки при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Наиболее достоверную оценку финансового результата и наиболее объективную оценку оценки финансового состояния экономическо-

го субъекта дают показатели финансовой отчетности, составленной на основе использования способа оценки запасов по индивидуальной цене. Однако для данного метода оценки является характерным значительный объем учетной работы. Поэтому при его применении необходимо соблюдать требование рациональности, закрепленное на уровне российских стандартов [3, п. 6], или баланса между качественными характеристиками финансовой информации по МСФО, в соответствии с которыми выгода от использования информации во много раз должна превышать затраты на ее получение.

В этой связи необходимо отметить, что доходы от получения информации финансовой отчетности очень сложно измерить, поскольку бухгалтерская отчетность не является, как известно, товаром. Вместе с

тем, как справедливо отмечают отдельные авторы, управленческие решения, принимаемые различными пользователями бухгалтерской отчетности на основе анализа содержащейся в ней информации, могут приносить экономическому субъекту абсолютно реальные выгоды.

Декапитализация долгосрочных активов в отличие от оборотных активов характеризуется относительной ограниченностью, однако и в этом случае возможна вариантность:

1) при установлении срока полезного использования [4, п. 4], влияющего в основном на скорость списания капитализированных сумм расходов;

2) при выборе способов списания капитализированных сумм (методов амортизации) [4, п. 18], от которого зависит величина стоимостной оценки или сумма амортизации, подлежащая списанию в состав расходов текущего периода.

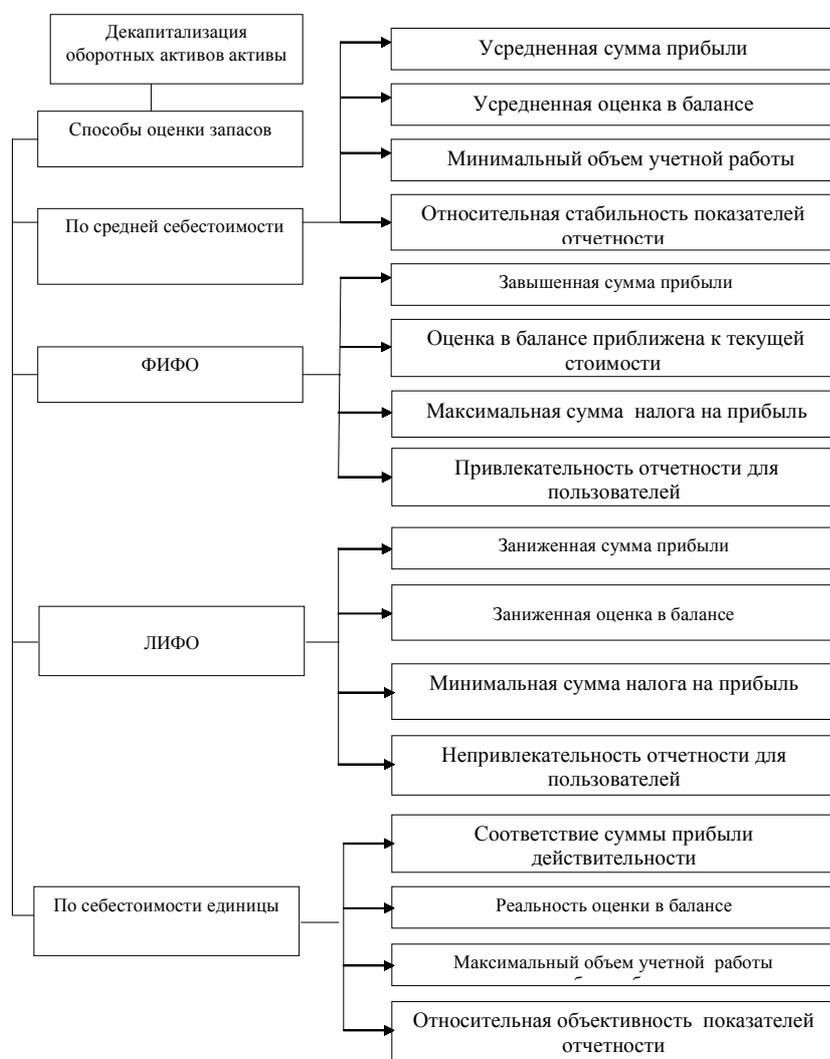


Рисунок 1. Характер последствий декапитализации оборотных активов

Систематизация характера влияний способов амортизации на финансовый результат, финансовое положение экономического субъекта и показатели его отчетности в целом представлена на рисунке 2.

По нашему мнению, представляется крайне сложным выражение мнения о достоверном отражении действительности по информации финансовой отчетности, составленной в условиях применения линейного метода начисления амортизации. Это ставит под сомнение обоснованность принимаемых управленческих решений по информации подобной отчетности. Наибольшее влияние на финансовый результат и финансовое положение экономического субъекта оказывают ускоренные методы начисления амортизации.

Следствие применения способа начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования – списание значительных сумм, капитализированных в эти активы, именно в первые годы эксплуатации объекта, что значительно увеличивает себестоимость продукции, в производстве которой были использованы эти объекты основных средств.

Следствиями применения данного метода начисления амортизации являются, таким образом, завышенные суммы расходов текущего периода и, следовательно, заниженный финансовый результат этого периода.

Финансовая отчетность, составленная в этих условиях, характеризуется:

1) заниженной суммой прибыли, причем в отдельных случаях может быть продемонстрирован и убыток (отчет о прибылях и убытках);

2) сравнительно низкой остаточной стоимостью долгосрочных активов (бухгалтерский баланс).

Эта особенность наиболее ярко проявляется в финансовой отчетности, если предприятие относится к фондоемким отраслям производства.

Использование указанного способа начисления амортизации может оказать негативное влияние при привлечении дополнительных инвестиций, поскольку возможность принятия решения потенциальным инвестором о вложении средств на основании показателей такой отчетности вызывает сомнение.

На непривлекательность информации финансовой отчетности с позиции внешнего пользователя (сравнительно низкий финансовый результат, низкая остаточная стоимость внеоборотных активов) оказывает влияние и метод уменьшаемого остатка. Однако характер указанных влияний является при этом менее выраженным по сравнению со способом амортизации по сумме чисел. В то же время вследствие применения способа уменьшаемого остатка, особенно с максимальным коэффициентом



Рисунок 2. Последствия декапитализации долгосрочных активов

ускорения и по объектам с малыми сроками полезного использования, возможно резкое снижение финансового результата, с одной стороны, а с другой – остаточной стоимости основных средств, а следовательно, и ухудшение отдельных показателей, характеризующих финансовое состояние экономического субъекта.

Тем не менее, использование способа уменьшаемого остатка в бухгалтерском учете и нелинейного метода начисления амортизации в налоговом учете является актуальным в настоящее время. Это относится прежде всего к ситуации, когда приоритетными задачами экономического субъекта являются: сближение информации указанных видов учета, снижение издержек по налогу на прибыль и налогу на имущество, ускоренное обновление долгосрочных активов за счет собственных источников.

По нашему мнению, формированию наиболее объективной информации о финансовом результате и финансовом положении способствует применение способа амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг), поскольку сумма начисленной амортизации в этом случае зависит от интенсивности использования внеоборотных активов. Однако применение указанного способа начисления амортизации является в целом оправданным только для отдельных случаев.

Одним из частных случаев капитализации в активы можно считать *капитализацию в дебиторскую задолженность*. К операциям по капитализации подобного рода относятся, в частности, оплата подписки на издания периодической литературы, перечисление арендной платы за предстоящие месяцы в соответствии с условиями арендного договора, плата за предстоящие услуги по радио-, телефонному и телеграфному обслуживанию и т. д.

Указанные расходы во многих изданиях учебно-методического характера рекомендуют отражать в составе расходов будущих периодов. Неправомерность такого подхода подчеркивается лишь отдельными авторами, которые указывают, что по таким операциям при невыполнении договорных обязательств контрагентами (печатными изданиями, арендодателями и др.) возможен возврат указанных сумм, поэтому некорректно их отождествление с расходами будущих периодов, характерной чертой которых является безвозвратность расходов [7, с. 534-535].

По нашему мнению, правомерность подхода к признанию таких расходов как капитализации в дебиторскую задолженность не подлежит сомнению. Кроме того, такой подход, по сути, закреплен в национальных стандартах отечественного учета. Так, в соответствии с условиями ПБУ 10/99 не признаются расходами предварительная оплата, аванс, задаток и т. п. [5, п. 3]. Поэтому данные объекты бухгалтерского учета целесообразно учитывать в составе дебиторской задолженности на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в качестве авансов выданных.

Капитализация расходов в дебиторскую задолженность, на наш взгляд, не оказывает особого влияния на финансовый результат и финансовое состояние организации, поскольку ее следствием является реструктуризация отдельных статей активов. Однако отвлечение на эти цели значительных сумм может ухудшить финансовое положение экономического субъекта и спровоцировать дефицит денежных средств, необходимых для осуществления расчетов по текущим операциям.

Одним из факторов, влияющих, причем существенно, на финансовый результат и финансовое состояние экономического субъекта, является *капитализация в расходы будущих периодов* или обособленный учет затрат, признаваемых или начисленных в данном отчетном периоде, но имеющих отношение к формированию доходов в будущих отчетных периодах. Данная группа расходов обуславливает получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, однако связь между доходами и расходами определяется при этом лишь опосредованно.

Идея учета расходов будущих периодов восходит еще к флорентийскому варианту учета. Однако впоследствии к данному объекту было довольно противоречивое отношение в теории статического учета, но учет расходов будущих периодов получил широкое признание и развитие в теории динамического учета, в частности в трудах известного немецкого ученого Э. Шмаленбаха, а также в трудах российских ученых прошлого столетия.

Способность приносить доход в будущем является, как известно, одним из признаков отражения в учете активов. Так в соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной

экономике России условиями признания активов являются:

- обособленное использование актива или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи;
- возможность обмена актива на другой актив;
- его использование для погашения обязательств;
- возможность распределения между собственниками организации [1, подпункт 7.2.1].

Как видим, расходы будущих периодов не удовлетворяют ни одному из условий их признания в качестве актива. Вследствие этого возникает необходимость в обособленном учете расходов будущих периодов, которая обусловлена двумя причинами.

Первая причина связана с необходимостью отражения расходов, относящихся к будущим отчетным периодам, при невозможности их признания в качестве полноценных активов.

Вторая причина – это соблюдение требования осмотрительности в бухгалтерском учете, в соответствии с которым при формировании информации в бухгалтерском учете должна быть определенная осмотрительность в суждениях и оценках, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены [2, п. 6].

В составе расходов будущих периодов учитываются обычно: затраты на горноподготовительные, геологоразведочные и изыскательские работы, все затраты, связанные с освоением новых производств, с сезонностью в производстве (сезонность в осуществлении ремонтных работ, предоставлении отпусков и др.), с приобретением лицензий на осуществление уставной деятельности, программных продуктов с правом пользования и т. д.

Капитализация в расходы будущих периодов, особенно при принятии на учет существенных для данного экономического субъекта сумм,

оказывает серьезное влияние на рост его финансового результата. Однако в последующем степень ее влияния на показатели финансовой отчетности, и прежде всего на финансовый результат, зависит от способа декапитализации этих расходов или их списания в расходы текущего периода.

Способы списания зависят от вида расходов, основными из которых являются:

- списание пропорционально объему выпущенной (проданной) продукции;
- равномерное списание в течение периода, к которому относятся данные затраты.

Первый способ декапитализации является предпочтительным с точки зрения объективного отражения расходов текущего периода, а значит, и финансового результата за этот период. Однако его использование для отдельных видов расходов является неприемлемым с точки зрения методологии учета. Например, одной из проблем учета является определение обоснованного размера ставки распределения этих расходов к объему произведенной продукции. Это относится прежде всего к затратам на приобретение лицензии, расходам на переподготовку управленческих кадров и др. Поэтому для распределения указанных и других видов расходов будущих периодов используется второй способ.

Таким образом, финансовый результат и финансовое состояние хозяйствующего субъекта, а также формирование других показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности постоянно действующего предприятия во многом зависят от капитализации расходов в бухгалтерском учете. Результаты научной систематизации последствий различных способов признания в учете капитализированных сумм расходов, изложенные в данной статье, можно использовать при формировании учетной (бухгалтерской, налоговой) политики предприятия в зависимости от конкретных условий хозяйствования экономического субъекта и стратегической цели его развития.

27.01.2010

Список использованной литературы:

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997г.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. №106н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. (в ред. приказов Минфина России от 27.11.2006 №156н, от 26.03.2007 №26н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 №156н).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. (в ред. приказа Минфина России от 27.11.2006 №156н).
6. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2003.- 496с.: ил.
7. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Счета бухгалтерского учета: Содержание и применение: Справочное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 576 с.: ил.
8. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип постоянно действующего предприятия // Бухгалтерский учет. – 2001. – №4. – С. 56–59.

Туякова Зауреш Серккалиевна, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита
Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, профессор
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, тел. (3532) 372472, e-mail: gouogubua@mail.ru

Туякова Венера Булатовна, ассистент аудитора ООО Аудиторская фирма «Эффект-Аудит»,
460000, г. Оренбург, ул. Советская, д. 50, к. 5, e-mail: gouogubua@mail.ru

Tuyakova Z.S., Tuyakova V.B.

ANALYSIS OF EXPENSES CAPITALIZATION CONSEQUENCES AT ACCOUNTING OF STANDING ENTERPRISE

This article is devoted to the most important consequences of action of activity continuity admission – capitalization of expenses at the modern accounting. In this article different approaches to the transformation of expenses in native accounting are summarized, consequences of using of different methods of capitalization on information forming at accounting and book-keeping are analyzed. The authors systematize the character of these influences on financial result and financial condition of economic subject and prove the choice of one or another method of capitalization of expenses depending on conditions of enterprise's functioning and its further strategy of development.

Key words: expenses, capitalization, re-capitalization, de-capitalization, activity continuity admission, ways of reserves appraisal, ways of amortization, financial reporting, users of reporting.

Bibliography:

1. The concept of accounting development in the Russian market economy, 29.12.1997.
2. RAS 1/2008 «Accounting policy», 06.10.2008 №106 n.
3. RAS 5/01 «Accounting of inventories», 27.11.2006 №156 n, 26.03.2007 №26 n
4. RAS 6/01 «Accounting of fixed assets», 27.11.2006 №156 n.
5. RAS 10/99 «Costs of organization» 27.11.2006 №156 n.
6. Sokolov, YV Theoretical Basis of accounting. – Moscow: Finance and Statistics, 2003. – 496 p.
7. Sokolov YV, Patras VV, Karzaeva NN «Accounting records»: Content and Application: Reference allowance. – Moscow: Finances and Statistics, 2006. – 576 p.
8. Sokolov YV, Bychkova SM. The principle of permanent working enterprise // Accounting-2001. – №4. – p. 56–59