

УДК 657

Китайчук Т.Г., к.е.н.,

Душкевич В.Г.

Вінницький національний аграрний університет

СУТНІСТЬ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ТА ЇХ МІСЦЕ В БАЛАНСІ

В статті розглянуто підходи до трактування поняття «витрати майбутніх періодів», досліджено структурні зміни форми фінансової звітності №1 «Баланс», викликані переходом підприємств України до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Наведено місце витрат майбутніх періодів у рекомендованій структурі активу бухгалтерського балансу.

Ключові слова: витрати майбутніх періодів, баланс підприємства, актив балансу, групування активів за ступенем ліквідності.

Кытайчук Т., Душкевич В.

SUMMARY OF PREPAID EXPENSES AND THEIR PLACE IN THE BALANCE

The article describes the approaches to the interpretation of the term "prepaid expenses" to study the structural changes in the shape of financial statements №1 «Balance», caused by the transition of enterprises in Ukraine to international accounting standards.

In practice, such a category as "prepaid expenses" is often ambiguous attitude. Legislative rules do not cover the characteristics and specifics of individual entities and do not account for all possible options on accounting for transactions costs related to future periods.

In Ukraine, the process of reforming the accounting system, which led to the introduction of N(P)AS 1 "General Requirements for Financial Reporting" and N(P)AS 2 "Consolidated Financial Statements". As a result, there were structural changes in the form of financial statements that affected places and deferred charges.

The essence of the concept of prepaid expenses by various Ukrainian authors treated differently. Kovalenko TO notes that "prepaid expenses - a cost that made in the reporting period, but subject recognizing as an expense in future reporting periods (preparation for production in seasonal industries, prepaid lease payments, subscriptions to newspapers, magazines, periodicals and reference works etc.) "[4, p. 86]. Bondarova O. treats prepaid expenses as "expenses that are placed in the asset obtain and provide economic benefits over several reporting periods "[1, p. 39].

Saprykin V., states that deferred expenses can be defined as the costs attributable to asset items as well as items to liability. If these costs reflected in the asset, they may be considered as incurred (pre-paid) or as a pre-accrued expenses due to write-off assets.

Deferred expenses in liabilities can be considered as accrued provision for liabilities and charges [11, p. 11].

We agree with Melnik E.G., which in its studied put into question the position of the Russian scientist V.M. Saprykin. Melnik E.G. it turned out that the cost of the company's future can only show in the form of asset as security for liabilities and charges is by nature a liability (not an aktiv) with an indefinite maturity. [5]

Note that modern form of balance of domestic enterprises have not fully compliant with international accounting standards and financial reporting. This is especially true of the principle of net assessments and the "golden rule liquidity."

The shape and composition of the balance sheet is determined by the national provisions (Standard) on Accounting 1 "General requirements for financial reporting", approved by order of 07.02.2013 p. №73, and are given in Annexes 1 and 2 to this situation (standard). [10]

The current form of the balance sheet of domestic enterprises is not yet fully meets the needs analysis and financial management. This applies in particular poor information provision monitoring compliance with the "golden rule liquidity." Shows the location of costs deferred assets balance.

Keywords: prepaid expenses, balance sheet, asset balance grouping of assets of the degree of liquidity.

Китайчук Т.Г., Душкевич В.Г.

СУЩНОСТЬ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ ИХ МЕСТО В БАЛАНСЕ

В статье рассмотрены подходы к трактовке понятия «расходы будущих периодов», исследованы структурные изменения формы финансовой отчетности №1 «Баланс», вызванные переходом предприятий Украины к международным стандартам бухгалтерского учета. Определено место расходов будущих периодов в рекомендуемой структуре актива бухгалтерского баланса.

Ключевые слова: расходы будущих периодов, баланс предприятия, актив баланса, группировка активов по степени ликвидности.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. При трансформації бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти обліку з особливою гостротою постає проблема доречності облікової інформації та її достовірності. Саме бухгалтерський облік відповідає за якість інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств.

Важливе значення для правильного формування, собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату, має достовірне визначення, розподіл та списання всіх витрат. Деякі витрати підприємства не можуть відразу списати і віднести до

складу витрат поточного звітного періоду. Цей процес доводиться розтягувати на кілька місяців, а то й років.

На практиці така категорія, як "витрати майбутніх періодів" часто викликає неоднозначне ставлення. Законодавчі норми не охоплюють особливостей і специфіку діяльності окремих суб'єктів господарювання та не враховують всіх можливих варіантів щодо відображення в обліку операцій пов'язаних з витратами майбутніх періодів.

В Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку, який призвів до введення в дію Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Н(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Як наслідок, відбулись структурні зміни у формах фінансової звітності підприємства, які торкнулися і місця витрат майбутніх періодів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Багато вітчизняних і зарубіжних публікацій, дисертацій та інших наукових праць присвячено вивченню питань бухгалтерського обліку різних видів витрат. Дослідженню особливостей обліку саме витрат майбутніх періодів приділяється не достатньо уваги. Окремі питання природи виникнення і складу витрат майбутніх періодів розглядаються у навчальних посібниках та в опублікованих у періодичних виданнях наукових працях українських і закордонних вчених, зокрема: Я.В.Соколова [12], В.М.Саприкіна[11], Е.Г.Мельник[5, 6] та інших. Проте, не існує спеціального дослідження та єдиного підходу до вказаних питань, що обумовлює проведення подальших наукових досліджень і розробок.

Цілі статті. Метою дослідження є визначення сутності, складу витрат майбутніх періодів та їх особливостей їх відображення у фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків в Україні під витратами майбутніх періодів розуміють витрати, витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та

довідкові видання тощо [3].

Згідно ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», в якій зазначено, що бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на основних принципах, серед яких принцип нарахування і відповідності доходів і витрат, тобто відображення доходів і витрат в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У процесі дослідження встановлено, що поява витрат майбутніх періодів пов'язана з дією цього саме принципу бухгалтерського обліку. Цей факт підтверджує і В.М. Саприкін. Науковець зазначає, що саме необхідність співвідносити доходи з понесеними витратами частково пояснюється розподілом витрат на витрати діяльності та майбутніх[11].

Сутність поняття витрати майбутніх періодів різними українськими авторами трактується по-різному. Коваленко Т.О. зазначає, що "витрати майбутніх періодів – це витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (підготовка до виробництва в сезонних галузях виробництва, сплачені авансові орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо)" [4, с. 86]. Бондарьова О. трактує витрати майбутніх періодів як "витрати, що розміщуються в активі та забезпечують одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів" [1, с. 39].

Саприкін В.М., стверджує що витрати майбутніх періодів можна визначити, як витрати, які відносяться як до статей активу, так і до статей пасиву. Якщо дані витрати відображаються в активі, то вони можуть розглядатися, як понесені (попередньо сплачені) або як попередньо нараховані витрати за рахунок списання активів. Витрати майбутніх періодів у пасиві можуть розглядатися як нараховані забезпечення майбутніх витрат і платежів [11, с. 11].

Ми погоджуємось з Мельник Е.Г., яка у своєму дослідженні поставила під сумнів позицію російського вченого В.М. Саприкіна. Мельник Е.Г. доведено, що витрати майбутніх періодів можуть виступати на підприємстві лише у формі активу, так як забезпечення майбутніх витрат і платежів за своєю природою є зобов'язанням (а не активом) з невизначеною сумою та строком погашення [5].

Активи і зобов'язання необхідно відображувати в балансі за принципом зростання ліквідності – спочатку необоротні активи,

далі зазначати оборотні активи. Балансові статті у межах розділів теж мають бути розміщені за їх здатністю перетворюватися на грошові кошти. Так, в активі балансу вони розташовані в міру зростання їх ліквідності: від нематеріальних активів до грошових коштів, а в пасиві – за ознакою часу, який потрібен для повернення боргу.

Слід відмітити, що сучасна форма балансу вітчизняних підприємств ще не повністю відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Особливо це стосується принципу нетто-оцінок і «золотого правила ліквідності».

Форма і склад статей балансу, визначається Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що затверджене наказом від 07.02.2013 р. №73, і наводяться у додатках 1 і 2 до цього положення (стандарту).[10]

Чинна методика складання балансу викладена в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 №433 [7]. Окремого міжнародного стандарту, що регулює питання методики складання балансу, не існує, основні концепції визначення та визнання елементів балансу наведено в Концептуальній основі [8, с. 56–62], загальні підходи до побудови балансу та змісту його статей розкриває МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [8].

Проаналізуємо як у динаміці законодавство України впливало на особливості будови балансу.

Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». На той момент часу актив балансу складався з трьох розділів, а пасив — з п'яти розділів, у яких були згруповані економічно однорідні засоби і джерела так, щоб з найбільшою ясністю простежувався взаємозв'язок між складом господарських засобів в активі та джерелами їх формування в пасиві балансу.

Така форма бухгалтерського балансу не відповідала інформаційним потребам управління. Це пов'язано з недостатньо

чітким розмежуванням у балансах українських підприємств поточних і непоточних активів та зобов'язань.

У розділі III активу балансу «Витрати майбутніх періодів» відображувалися витрати, які стосуються наступного облікового періоду, так і витрати, що відносилися на більш пізні періоди. Тобто перші необхідно визнавати оборотними активами, а другі – необоротними активами.

На цю обставину вказує й українська дослідниця Е.Г. Мельник [6]. Вона пропонує частину витрат майбутніх періодів, призначену для розподілу протягом наступних 12 місяців, називати короткостроковими витратами, а ту частину витрат майбутніх періодів, що залишається й планується для розподілу більш ніж через 12 місяців, – довгостроковими.

Однак у балансі для відображення витрат майбутніх періодів відведена лише одна стаття, а в примітках до річної фінансової звітності додаткова інформація про ці витрати не передбачена.

Відсутність у балансі чіткого поділу активів і зобов'язань на поточні й довгострокові створює труднощі для користувачів фінансової звітності під час оцінки фінансового стану підприємств. У зв'язку з цим для підвищення точності фінансового аналізу окремі науковці пропонують відображати в Примітках до річної фінансової звітності склад статті «Витрати майбутніх періодів» у розрізі необоротних та оборотних активів, а «Доходи майбутніх періодів» – у розрізі довгострокових і поточних зобов'язань [2, с. 373].

Враховуючи сутність витрат майбутніх періодів їх частину, що призначена для розподілу протягом наступних 12 місяців, слід наводити окремими статтями в складі оборотних активів, а ту частину витрат майбутніх періодів, що залишається й планується для розподілу більш ніж через 12 місяців – в складі необоротних активів.

Як, відомо, самий високоліквідний актив – грошові кошти. Виходячи з принципу ліквідності пропонуємо статтю «Короткострокові витрати майбутніх періодів» розмістити вище статті «Гроші та їх еквіваленти»

Наведемо у таблиці 1 рекомендовану структуру активу бухгалтерського балансу.

Таблиця 1

Рекомендована будова активу бухгалтерського балансу

Актив
I «Необоротні активи»
...
Довгострокові витрати майбутніх періодів
II «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»
III «Оборотні активи»
...
Короткострокові витрати майбутніх періодів
Гроші та їх еквіваленти
Баланс

Висновки. У ході проведеного дослідження встановлено що поняття витрат майбутніх періодів в Україні є різними. Проте особливої різниці між термінами, що подані авторами не існує. Суть залишається однаковою та наближена до законодавства

Важливість даного питання вимагає визначення та закріплення на законодавчому рівні складу витрат майбутніх періодів та можливі методи їх списання.

Чинна форма бухгалтерського балансу вітчизняних підприємств ще не повністю відповідає потребам аналізу та фінансового менеджменту. Зокрема, це стосується незадовільного інформаційного забезпечення контролю за дотриманням «золотого правила ліквідності».

1. Бондарьова О. Сьогоднішні витрати під майбутню оренду / О. Бондарьова // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 12. – С. 39 – 47.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф.Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена від 31.03.99 р. № 291 / Міністерство Фінансів України (зі змінами та доповненнями).
4. Коваленко Т.О. Особливості обліку витрат на малих підприємствах / Т.О. Коваленко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 1 (31). – С. 86 – 90.
5. Мельник Е.Г. Класифікація витрат майбутніх періодів: обліковий аспект /

- Е.Г.Мельник: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67661.doc.htm
6. Мельник Е.Г. Облік і контроль витрат майбутніх періодів: теорія і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Е.Г. Мельник. – К., 2011. – 20 с.
 7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433
 8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000; перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
 9. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансові інструменти. Звітність та бухгалтерський облік. Керівництво для користувачів щодо офіційного тексту МСБО 32, МСБО 39, та МСФЗ 7; перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, ПП «Видавництво «Фенікс», 2007. – 584 с.
 10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73
 11. Саприкін В.М. Витрати майбутніх періодів: дис. доктора економічних наук: 01.06.2008 / Саприкін Віктор Миколайович. – М., 2008. – 166 с.
 12. Соколов Я.В. Расходы будущих отчётных периодов: форма и содержание / Я.В.Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учёт. –1998. – No 8. – С.91–93 с.