

УДК 657

**Юзковець Людмила Василівна**

магістр кафедри обліку і аудиту

Національний університет харчових технологій

**Духновська Людмила Миколаївна**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту

Національний університет харчових технологій

**Юзковец Людмила Васильевна**

магістр кафедры учета и аудита

Национальный университет пищевых технологий

**Духновская Людмила Николаевна**

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита

Национальный университет пищевых технологий

**Yuzkovets L.V.**

master of accounting and auditing

National University of Food Technologies

**Duhnovska L.N.**

candidate of economics, assistant professor of accounting and auditing

National University of Food Technologies

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ  
МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ**

**ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ  
БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ**

**PROBLEM ASPECTS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND CONTROL OF  
PREPAID EXPENSES**

**Анотація:** Визначено економічну суть та склад витрат майбутніх періоді. Проаналізовано вітчизняну і зарубіжну літературу, а також нормативну базу України з питань аналізу витрат майбутніх періодів, на основі чого запропоновано

власну методику економічного аналізу таких витрат. Розглянуто проблеми віднесення витрат, які понесені в звітному періоді та відносяться до наступних звітних періодів до статей активу та пасиву.

**Ключові слова:** витрати майбутніх періодів, стан обліку, економічний аналіз, економічні відносини, наступні облікові періоди.

**Анотація:** Дана суть и состав расходов будущих периоде. Проанализировано отечественную и зарубежную литературу, а также нормативную базу Украины по вопросам анализа расходов будущих периодов, на основе чего предложено собственную методику экономического анализа таких расходов. Рассмотрены проблемы отнесения расходов, понесенных в отчетном периоде и относятся к следующим отчетным периодам к статьям актива и пассива.

**Ключевые слова:** расходы будущих периодов, состояние учета, экономический анализ, экономические отношения, следующие учетные периоды .

**Summary:** The economic nature and composition of deferred expenses. Analysis of domestic and foreign literature, as well as the regulatory framework for the analysis of Ukraine prepaid expenses based on what prompted his own method of economic analysis of costs. The problems of classification of expenses incurred in the reporting period and relating to these periods to items of assets and liabilities.

**Key words:** prepaid expenses, the accounting, economic analysis, economic relations, the following accounting periods.

**Постановка проблеми.** У теорії і на практиці така специфічна категорія, як "витрати майбутніх періодів" часто викликає неоднозначне ставлення. Законодавчі норми є досить загальними, 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 та доходами майбутніх періодів. Важливе значення для правильного формування основних показників діяльності підприємства, таких, як наприклад,

собівартість продукції (робіт, послуг), фінансового результату, має достовірне визначення та розподіл витрат звітного періоду, зокрема правильного та своєчасного розподілу та списання витрат майбутніх періодів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Велике значення у своїх працях розкриттю сутності витрат майбутніх періодів приділяли такі автори як Н.В. Вареня, О. Василевич, Г. Волков, О. Воронова, І.Е. Гущина, Л. Гуменюк, Ю.А. Кузьмінський, І. Лавроненко, Т.О. Меліхова, Н.В. Парушина, В.В. Патров, Л. Плешонкова, В.М. Саприкін, Я.В. Соколов. Слід відмітити, що найбільш ґрунтовно проблемні питання щодо обліку витрат майбутніх періодів розкрито в працях В.М. Саприкіна [7].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка нерозривно пов'язана з господарськими процесами. З моменту виникнення облікова методологія прагне до найбільш адекватного їх відображення. У певному значенні цьому заважає те, що в рамках бухгалтерського обліку нарахування прибутку і рух грошових коштів представляють собою два відокремлені процеси, які між собою не збігаються. На практиці високорентабельне підприємство може бути оголошене банкрутом. Однією з причин подібного парадоксального стану є наявність у системі бухгалтерського обліку такої категорії як витрати майбутніх періодів. Саме вона суттєвою мірою може впливати і впливає на величину фінансових результатів суб'єктів господарювання. І в теорії і на практиці, при аналізі фінансового стану підприємства, ця традиційна категорія – “витрати майбутніх періодів” часто викликає неоднозначні трактування. Багато фахівців по-різному вирішують питання про те, що саме має бути віднесене до витрат майбутніх періодів. Деякі з них вважають, що їх слід взагалі виключити з балансу, інші пропонують перекваліфікувати витрати, що знаходяться в їх складі. Неясність структури і безпосередній вплив витрат майбутніх періодів на величину фінансових результатів визначають актуальність дослідження.

**Мета статті.** Визначення впливу витрат майбутніх періодів на фінансово-господарську діяльність підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Витрати є необхідною умовою функціонування суб'єкта господарювання та важливою складовою будь-якої господарської діяльності. Специфічним і дискусійним об'єктом бухгалтерського обліку відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат є витрати майбутніх періодів. Вони впливають на собівартість продукції, витрати звітного періоду, величину фінансових результатів, а також на оцінку фінансового стану та платоспроможності суб'єктів господарювання. Відсутність одностайного підходу до визначення економічної суті витрат майбутніх періодів і вирішення питання їх складу з метою забезпечення об'єктивною інформацією при прийнятті управлінських рішень підкреслює актуальність даного питання.

Дефініції витрат майбутніх періодів є різними. Слід зазначити, що особливої різниці між поданими авторами визначеннями не існує. Більшість з них застосовують трактування терміну “витрати майбутніх періодів” закріплене на законодавчому рівні.

Сутність витрат, які належать до категорії “витрати майбутніх періодів”, визначено у п. 36 П(С)БО 2 “Баланс”, яке діяло до 19.03.2013, а саме: у складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [6].

Отже, погляди окремих вчених досить співзвучно перегукуються між собою, а інші – відмінні. Враховуючи вищевикладене, нами запропоновано такі підходи до трактування поняття “витрати майбутніх періодів” [1]:

1) це особливий вид активу, який, на відміну від авансів виданих, не може бути конвертованим в грошові кошти;

2) це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань у процесі господарської діяльності для одержання доходу або іншої вигоди у майбутніх періодах;

3) це витрати, які понесені суб'єктом господарювання у звітному періоді в процесі господарської діяльності, але мають відношення до майбутніх звітних

періодів, тобто будуть включені до складу витрат наступних звітних періодів шляхом капіталізації.

Таким чином, ми вважаємо, що витрати майбутніх періодів – це витрати, які понесені суб'єктом господарювання у звітному періоді в процесі господарської діяльності з метою одержання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах і будуть включені до складу витрат наступних звітних періодів шляхом капіталізації (розподілу) та не можуть бути конвертовані в грошові кошти.

Різні автори визначають по-різному склад витрат майбутніх періодів. Це вказує на те, що склад витрат майбутніх періодів є неоднозначним та досі повністю не дослідженим. Слід зазначити, що склад витрат майбутніх періодів залежатиме від виду економічної діяльності суб'єкта господарювання і, відповідно, буде характерним для кожної з них.

Здійснення аналізу витрат майбутніх періодів є необхідною передумовою ефективного функціонування підприємства, оскільки дані витрати впливають на собівартість виробленої продукції, а значить впливають на фінансовий результат підприємства. Завдання, етапи, об'єкти аналізу витрат майбутніх періодів ні в наукових вісниках, ні в періодичних виданнях, ні у наукових конференціях, ні в тезах доповідей науково-практичних конференцій не розглядаються.

Серед опрацьованих праць зарубіжних вчених, слід звернути увагу на статтю О.Є. Дубровської, що має велике значення для подальших досліджень, оскільки містить ґрунтовний аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку витрат та доходів країн СНД. Також автор зазначає, що найбільш правильно дані питання законодавчо регулюються в Україні та Росії. Проте, Т. Вечорка зазначає у своїй статті, що національна правова система не відповідає міжнародній і за принципами обліку витрат, і за цінностями, і навіть за правовою культурою, що гальмує євроінтегровані процеси в Україні і для усунення даних недоліків пропонує проводити аналіз Звіту про прибутки та збитки (Звіт про фінансові результати) за трьома напрямками:

- горизонтальний аналіз (порівняння показників за два суміжних періоди);
- вертикальний аналіз (визначення впливу кожного із факторів);

– аналіз на основі розрахунку відносних показників (коефіцієнти рентабельності) [2].

Михайлицька М.В. надала рекомендації організаційного характеру щодо усунення протиріч в обліку витрат:

– розробники Інструкції № 291 “Порядок відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку” повинні внести до неї положення, що стосуються усунення норм, які дають можливість розвитку “творчого” підходу до відображення фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку;

– в умовах формування облікової інформації бухгалтери повинні використовувати економічний підхід у вирішенні проблем обліку (розробляти плани, кошториси, визначати норми витрат ресурсів, користуватися Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції № 47) [3].

Всі вчені зазначають, що даний аналіз є трудомістким, проте всі вони розуміють, важливість його впливу на конкурентоспроможність підприємства на ринку, прибуток, рентабельність виробництва, престиж самої фірми тощо. У господарській практиці підприємств при визначенні величини витрат майбутніх періодів застосовуються показники порівняння звітнього та попереднього років за видами продукції та витратами. За результатами досліджень порівнюється собівартість товарної продукції із собівартістю реалізованої продукції, під впливом чого формується кінцевий фінансовий результат роботи підприємства. Необхідність здійснення такого аналізу полягає в тому, що на ефективність діяльності підприємства, показники ліквідності та фінансової стійкості впливають витрати майбутніх періодів. Якщо розраховуються показники ліквідності, то витрати майбутніх періодів повинні виключатися з розрахунку, так як вони збільшують підсумкову величину засобів в активі. Але, керуючись принципом безперервності діяльності підприємства, витрати майбутніх періодів, мають бути включені в розрахунок коефіцієнтів фінансової стійкості. Також, слід бути дуже уважним при виборі методу списання витрат майбутніх періодів, так як необгрунтований метод списання таких витрат може завищити собівартість продукції і погіршити фінансовий результат підприємства.

Так як методика аналізу витрат майбутніх періодів конкретно не сформована у всіх проаналізованих джерелах, то на основі проведено дослідження сформована наступна методика економічного аналізу витрат майбутніх періодів.

Завданнями економічного аналізу витрат майбутніх періодів є:

- оцінка динаміки та структури витрат майбутніх періодів у балансі підприємства;
- вивчення структури витрат майбутніх періодів за окремими складовими;
- визначення факторів, що вплинули на зміну витрат майбутніх періодів у звітному році;
- вивчення методу списання витрат майбутніх періодів на собівартість випущеної продукції;
- оцінка впливу зміни обсягу та рівня витрат майбутніх періодів на результативні показники.

Після аналізу нормативної бази, досліджень та публікацій вчених можна сформулювати наступні етапи аналізу витрат майбутніх періодів:

- а) аналіз динаміки і структури витрат майбутніх періодів;
- б) аналіз вибору оптимального методу списання витрат майбутніх періодів відповідно до обсягу випущеної продукції;
- в) аналіз впливу статті «Витрати майбутніх періодів» на майновий стан підприємства;
- г) аналіз впливу зміни обсягу та рівня витрат майбутніх періодів на результативні показники діяльності підприємства: ліквідність, фінансову стійкість підприємства, рентабельність.

При оцінюванні фінансового стану підприємства витрати майбутніх періодів також впливають на результативність показників. Як окрема стаття «Витрати майбутніх періодів» до 2013 року витрати майбутніх періодів враховувалися при розрахунку тільки загального коефіцієнту покриття заборгованості

$$\text{К.п.з. (заг.)} = (\text{Оборотні активи} + \text{Витрати майбутніх періодів}) / \text{Поточні зобов'язання}$$

Але з 2013 року витрати майбутніх періодів входять до складу оборотних активів підприємства, а не виступають як окремий розділ, тому враховуються при розрахунку багатьох показників: коефіцієнту мобільності, маневреності, оборотності оборотних активів, терміну оборотності оборотних активів тощо [4].

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, дана методика аналізу витрат майбутніх періодів дозволяє не лише здійснювати постійний контроль за такими витратами, але й забезпечує надання достовірної інформації користувачам про різні види витрат майбутніх періодів та показує їх вплив на результативні показники діяльності підприємства.

В результаті дослідження було виявлено, що відсутній контроль за витратами та доходами, наявні законодавчі колізії, відсутнє чітке законодавче регулювання, відсутній єдиний метод обліку витрат тощо. А це означає, що неправильне відображення в обліку витрат та доходів, а особливо витрат майбутніх періодів викривляє дані фінансової звітності. Відповідно таке викривлення фінансової звітності впливає на рішення користувачів щодо діяльності підприємства та призводить до його банкрутства.

### Список літератури:

1. Бухгалтерський управлінський облік: [підруч. для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / [Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
2. Вечорка Т. До питання аналізу доходів та витрат в умовах поглиблення ринкових перетворень в Україні / Т. Вечорка // Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та аспірантів [Перспективи економічного розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів]. – Чернівці: Наука і освіта, 2006. – 443 с. – С. 418-421.



3. Михайлицька М.В. Шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва в умовах реформування системи обліку в Україні / М.В. Михайлицька // Науковий вісник студентів та аспірантів ЗакДУ / Випуск 2 (07). Матеріал підсумкової науково-практичної конференції студентів та аспірантів. – Ужгород: Видавництво Закарпаття, 2007. – С. 108-112.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (зі змінами та доповненнями на 01.01.2007 р.)
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (зі змінами та доповненнями на 01.01.2007 р.) – Частина I. – Офіц. вид. / [укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, доц. О.П. Войналович, доц. С.Ф. Легенчук, доц. Н.А. Остап'юк]. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
7. Саприкін В.М. Витрати майбутніх періодів: дис. ... доктора економічних наук: 01.06.2008 / Саприкін Віктор Миколайович. – М., 2008. – 166 с.