

**МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ В УКРАЇНІ ТА РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ:  
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

*Досліджено погляди вчених щодо проблем методики бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів. Здійснено порівняння практики облікового відображення витрат майбутніх періодів в Україні та Російській федерації, а також нормативного регулювання такого відображення*

**Постановка проблеми.** Витрати майбутніх періодів є об'єктом бухгалтерського обліку відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Як вказує В.М. Саприкін, саме необхідність співвідносити доходи з понесеними витратами частково пояснюється розподілом витрат на витрати діяльності та майбутніх періодів [7, с. 10].

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат (Accruals and Matching of Costs with Revenues) полягає в тому, що результати господарських операцій потрібно відображати в облікових регістрах і бухгалтерської звітності у момент їх виникнення. Такий підхід щодо складання бухгалтерської звітності дає змогу надавати інформацію користувачам не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й у майбутньому [3, с. 5].

Проте не всі витрати можна безпосередньо співвіднести з певними доходами. Тому застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат не дає

можливості визнання у балансі статей, які не можна віднести до активів або зобов'язань. З цього випливає, що їх потрібно відображати у Звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли.

**Метою дослідження** є теоретичне обґрунтування категорії "витрати майбутніх періодів" та надання практичних рекомендацій щодо удосконалення методики їх відображення у бухгалтерському обліку на підставі порівняння досвіду обліку таких витрат в Україні та Російській Федерації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти організації та методики обліку витрат майбутніх періодів досліджено в працях Н.Г. Волкова, Л. Гуменюка, Т.О. Коваленка, І.Ю. Ковтуна, В. Коміренка, Т.О. Меліхова, М.М. Могілова, Н.В. Парушина, В.В. Патрова, О.В. Розової, І.І. Сахарцева, Я.В. Соколова, Г.С. Сукова. Основні питання які розглядали науковці, відображено в табл. 1.

Таблиця 1. Висвітлення питань обліку витрат майбутніх періодів у наукових працях за 1996-2007 рр.

№ з/п	Джерело	Питання, які розглядалися
1	Волков Н.Г. Облік витрат майбутніх періодів / Н.Г. Волков // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 4. – С. 30	1. Визначення витрат майбутніх періодів. 2. Порядок списання витрат майбутніх періодів. 3. Відображення витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності. 4. Види витрат майбутніх періодів
2	Гуменюк Л. Удосконалення обліку витрат майбутніх періодів на шахті / Л. Гуменюк // Бухгалтерский учет. – 1964. – № 4. – С. 54	1. Визначення витрат майбутніх періодів. 2. Види витрат майбутніх періодів, які виникають на шахті
3	Коваленко Т.О. Особливості обліку витрат на малих підприємствах / Т.О. Коваленко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту (Економічні науки). – 2005. – № 1 (31). – С. 86	1. Визначення витрат. 2. Визначення суб'єктів малого підприємництва. 3. Відображення витрат суб'єктів малого підприємництва у звітності. 4. Варіанти обліку витрат суб'єктів малого підприємництва. 5. Витрати, які не визнаються витратами звітного періоду відповідно до законодавства. 6. Відображення витрат майбутніх періодів суб'єктів малого підприємництва
5	Коміренко В. Особливості обліку витрат і доходів майбутніх періодів / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 15. – С. 5	1. Визначення витрат звітного періоду. 2. Облік витрат звітного періоду. 3. Розподіл витрат звітного періоду у сільському господарстві. 4. Визначення доходів звітного періоду
7	Патров В.В. Облік матеріальних запасів / В.В. Патров // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 18. – С. 3	1. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку. 2. Визначення порядку розподілу витрат майбутніх періодів. 3. Порядок відображення ПДВ на рахунках витрат майбутніх періодів. 4. Ведення аналітичного обліку витрат майбутніх періодів
8	Парушина Н.В. Витрати майбутніх періодів / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 1. – С. 26	1. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку. 2. Порядок відображення ПДВ на рахунках витрат майбутніх періодів. 3. Документи, які підтверджують списання витрат майбутніх періодів. 4. Інвентаризація витрат майбутніх періодів. 5. Методи списання витрат майбутніх періодів
9	Розова О.В. Актуальні питання обліку витрат періоду / О.В. Розова, І.Ю. Ковтун // Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції. – 2007. – С. 40	1. Принципи організації обліку витрат. 2. Витрати періоду. 3. Методи обліку витрат
10	Сахарцева І.І. Облік витрат майбутніх періодів / І.І. Сахарцева, Т.О. Меліхова // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту (Економічні науки). – 2002. – № 19. – С. 277	1. Характеристика та склад витрат майбутніх періодів. 2. Відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку. 3. Документування витрат майбутніх періодів. 4. Розподіл витрат майбутніх періодів
11	Соколов Я.В. Витрати майбутніх звітних періодів: форма і зміст / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 8. – С. 91	1. Поняття принципу відповідності. 2. Визнання витрат майбутніх періодів
12	Суков Г.С. Проблеми обліку витрат майбутніх періодів як складової оборотних активів / Г.С. Суков // Розвиток обліку та контролю в контексті Європейської інтеграції – 2005. – С. 190	1. Документування витрат майбутніх періодів. 2. Обґрунтування віднесення витрат майбутніх періодів до складу оборотних активів. 3. Підходи до визначення витрат майбутніх періодів. 4. Розмежування витрат майбутніх періодів

Отже необхідність розгляду витрат майбутніх періодів обумовлена значним інтересом науковців до теоретичних і практичних аспектів витрат майбутніх періодів, правильність

визнання та розподілу яких відіграє значну роль у визначенні фінансового результату підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 для обліку витрат майбутніх періодів призначений рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". На даному рахунку узагальнюються інформація про понесені витрати у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх періодах, та їх списання [1].

Порядок обліку витрат майбутніх періодів у системі бухгалтерського обліку регулюється різними нормативними документами. Зокрема, в Україні до таких нормативних документів належать:

*Таблиця 2. Нормативні документи, які регулюють порядок обліку витрат майбутніх періодів у Російській Федерації*

№ з/п	Назва нормативного документу	Питання, що регулюються
1	Положення з ведення бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності в Російській Федерації (Наказ Міністерства фінансів Російської Федерації від 29.07.98 № 34)	1. Витрати понесені у звітному періоді, які належать до майбутніх звітних періодів, відображаються в балансі окремою статтею як складова бухгалтерського обліку на рахунках підприємства. 2. Витрати виникають з розподілу витрат по періодах
2	ПБО 1/98 "Облікова політика організації" (затверджена Наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 09.12.98 № 60)	1. Перелік облікових принципів, яких повинен дотримуватися бухгалтер при формуванні системи облікових даних і складанні фінансової звітності
3	ПБО 10/99 "Витрати організації" (Наказ Міністерства фінансів Російської Федерації № 33 від 06.05.99)	1. Зміст та значення принципу нарахування і відповідності доходів та витрат. 2. Застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат щодо обліку витрат майбутніх періодів
4	ПБО 9/99 "Доходи організації" (Наказ Міністерства фінансів Російської Федерації № 32 від 06.05.99)	1. Відображення доходів і витрат організації у звіті про прибутки і збитки з урахуванням зв'язку між ними. 2. Зміст та значення принципу нарахування і відповідності доходів і витрат
5	ПБО 4/99 "Бухгалтерська звітність організації" (затвержене Наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 06.07.99 № 43)	Відображення витрат майбутніх періодів у балансі підприємства
6	План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організації і інструкція по його застосуванню (затверджений Наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 31.10.00 № 94н)	1. Наводиться кореспонденція рахунків і склад об'єктів, що належать до витрат майбутніх періодів на рахунку 97. 2. Витрати, які належать до витрат майбутніх періодів відповідно до Плану рахунків
7	Методичні вказівки щодо проведення інвентаризації майна і зобов'язань (Наказ Міністерства фінансів Російської Федерації від 13.06.95 № 49)	Наведений порядок проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів
8	Податковий Кодекс	Визнання витрат з метою оподаткування, шляхом їх розподілу, якщо вони приносять майбутні економічні вигоди протягом декількох звітних періодів

Наведеними у табл. 2 документами обмежується законодавче регулювання витрат майбутніх періодів в Росії. В інструкціях міністерств і відомств згадується лише про об'єкти витрат майбутніх періодів, але дія цих нормативних документів безпосередньо на них не розповсюджується. Наприклад, в Інструкції із заповнення форм федерального

П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 25 "Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва", Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інші. Розглядаючи нормативне регулювання витрат майбутніх періодів у Російській Федерації, слід виділити такі нормативні документи, як ПБО 10/99 "Витрати організації", Методичні вказівки по інвентаризації майна і зобов'язань. Основні питання, які регулюють порядок обліку витрат майбутніх періодів в Російській Федерації, відображені в табл. 2, на Україні в – табл. 3.

державного статистичного спостереження по капітальному будівництву, яка затверджена постановою Держкомстату Росії від 03.10.1996 р. № 123, деталізовано перелік об'єктів витрат, які пов'язані з підготовкою і освоєнням природних ресурсів [7, с. 49]

*Таблиця 3. Нормативні документи, які регламентують порядок обліку витрат майбутніх періодів в Україні*

№ з/п	Назва документу	Питання, що регулюються
1	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" (затвержене Міністром фінансів України від 31.03.99 р. № 87)	Відображення в активі балансу підприємства витрат майбутніх періодів (III розділ, рядок 270)
2	Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів затвержене 18.06.1996 р.	Регулювання порядку проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів: не менше 1 разу на рік перед складанням річного фінансового звіту, але не раніше 1 грудня
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва" (Міністром фінансів України від 31.03.99 р. № 39)	Відображення в активі балансу підприємства витрат майбутніх періодів під час складання фінансової звітності
4	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (затверджена Міністром фінансів України від 31.03.99 р. № 291)	1. Відображення за дебетом рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду. 2. Ведення аналітичного обліку витрат майбутніх періодів за видами. 3. Розгляд рахунків з якими кореспондує рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"
5	Постанова про затвердження Інструкції про порядок регулювання діяльності банків в Україні (затверджена НБУ від 26 вересня 2001 р. № 841/6032)	1. Зазначається, що до IV групи активів за ступенем ризику в розмірі 50 % відносяться витрати майбутніх періодів. 2. Розглядаються питання, які регулюють відображення витрат майбутніх періодів на рахунках бухгалтерського обліку в банку
6	Постанова про затвердження Методики оцінки майна (затверджена КМУ від 10 грудня 2003 р. № 1891)	Зазначається, що до майна, що включається у сукупну вартість цілісного майнового комплексу, належать: оборотні та необоротні активи, та витрати майбутніх періодів

В Україні, як і в Російській Федерації, об'єктом регулювання категорія витрат майбутніх періодів прямо не є (табл. 3). Отже, в Україні та Російській Федерації

нормативне регулювання витрат майбутніх періодів недостатньо розроблене, що ускладнює процес їх відображення в бухгалтерському обліку.

Нині система бухгалтерського обліку витрат, що підлягають розподілу, організовується наступним чином: у частині витрат майбутніх періодів, що належать до активу, суми витрат враховуються у момент виникнення на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за дебетом у кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів, розрахункових рахунків та ін. Суми витрат, що належать до поточного періоду,

списуються з рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за кредитом на рахунки обліку витрат звітного періоду.

Сальдо рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" на кінець звітного періоду відображається в Балансі у статті "Витрати майбутніх періодів". Порядок відображення витрат майбутніх періодів в балансі представлена на рис. 1.

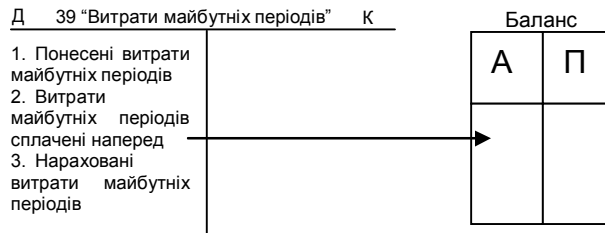


Рис. 1. Порядок відображення витрат майбутніх періодів в Балансі

Частина витрат майбутніх періодів, що належить до пасиву, відображається на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" за кредитом, який кореспондує з рахунками витрат звітного періоду. Нараховані суми забезпечень списуються з рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" за дебетом.

Сальдо рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" на кінець звітного періоду відображається в Балансі в статті "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" (розділ II пасиву). Схема відображення витрат майбутніх періодів у пасиві Балансу представлена на рис. 2.

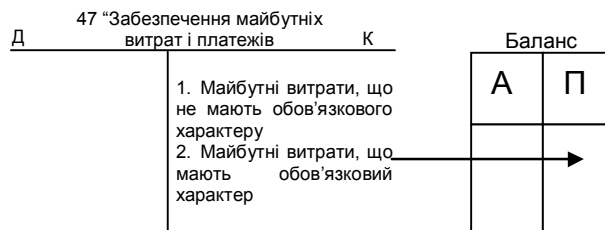


Рис. 2. Порядок реєстрації забезпечень витрат майбутніх періодів в Балансі

Система обліку витрат майбутніх періодів, що відображається в активі та пасиві, має ряд недоліків. Суми, що відображаються в статті "Витрати майбутніх періодів", різнохарактерні, що призводить до викривлення показників ліквідності підприємства на практиці. Наприклад, суми витрат, пов'язані з освоєнням нових виробництв, агрегатів і установок, не можна вважати сумами покриття поточних зобов'язань. Інформація про характер об'єктів, що відображаються в статті "Витрати майбутніх періодів", необхідна в ході аналізу господарської діяльності, оскільки при розрахунку коефіцієнтів частина з них підлягає включенню в розрахунок одних коефіцієнтів і виключенню з розрахунку інших коефіцієнтів, куди, відповідно, підлягають включенню витрати майбутніх періодів, або вони зовсім не беруться до уваги під час розрахунку. У зв'язку з цим виникає необхідність розділити облік об'єктів витрат майбутніх періодів на відповідних субрахунках з можливістю відображати сальдо рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за субрахунками в Балансі.

зобов'язаннями. На думку В.М. Саприкіна, це призводить до викривлення показників ліквідності і величини кредиторської заборгованості підприємства [7, с. 52].

У зв'язку з тим, що забезпечення майбутніх витрат і платежів є категорією суто розрахункового характеру і на цьому рахунку не резервуються грошові кошти, В.М. Саприкін пропонує виключити статтю "Забезпечення майбутніх витрат та платежів" з балансу, і зважаючи на характер цих сум як витрат майбутніх періодів, використати статтю "Витрати майбутніх періодів". Вчений пропонує вести облік витрат майбутніх періодів на одному рахунку "Витрати майбутніх періодів", на якому витрати, які належать до активу, відображаються за дебетом у розрізі субрахунків, а витрати майбутніх періодів, що належать до пасиву, – за кредитом цього рахунку.

Стаття "Забезпечення майбутніх витрат та платежів" відображається в розділі II пасиву Балансу, але не всі суми, що відображаються в статті, мають обов'язковий характер. Крім того, частина цих сум має умовний характер і не є

Для того, щоб на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" відображалися виплати, В.М. Саприкін пропонує виділити на рахунок "Витрати майбутніх періодів" окремих субрахунок "Виплачені суми", який кореспондуватиме за дебетом з рахунками обліку розрахунків, грошових коштів або іншими можливими рахунками. Схема рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" наведена на рис. 3 [7, с. 53].

Д	39 "Витрати майбутніх періодів"	К
1. Витрати майбутніх періодів здійснені		1. Виплачені суми (за пасивом)
2. Витрати майбутніх періодів нараховані		
ДО		КО
Сальдо кінцеве: витрати майбутніх періодів, що відображаються в активі в статті витрат майбутніх періодів		Сальдо кінцеве: витрати майбутніх періодів, що відображаються в пасиві в складі власного капіталу

Рис. 3. Схема рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", на якому відображені активно-пасивні операції  
Вчений В.М. Саприкін наводить кореспонденцію запропоновану схему відображення витрат майбутніх рахунків, яка, на його думку, найповніше розкриває періодів на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 4 і 5).

Таблиця 4. Кореспонденція рахунків з обліку витрат майбутніх періодів в Україні (розроблена на основі пропозицій В.М. Саприкіна)

Вид витрат майбутніх періодів	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Відображення у Балансі
		Д-т	К-т	
Витрати майбутніх періодів, що належать до активу				
Понесені витрати майбутніх періодів (витрати, що мають капітальний)	1. Здійснений капітальний ремонт будівель і споруд	39.1 "Витрати майбутніх періодів"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	Субстаття "Витрати майбутніх періодів (витрати, що мають капітальний характер)"
	2. Списано місячну суму витрат	Рахунки обліку витрат	39.1 "Витрати майбутніх періодів"	

характер)	капітального ремонту будівель і споруд		майбутніх періодів	статті "Витрати майбутніх періодів"
Витрати майбутніх періодів сплачені наперед	1. Сплачено авансом страхову суму	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	Стаття "Дебіторська заборгованість"
	2. Списано місячну страхову суму	Рахунки обліку витрат	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	
Нараховані витрати майбутніх періодів	1. Нараховано відсотки за весь термін користування кредитом	39.2 "Витрати майбутніх періодів"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Субстаття "Витрати майбутніх періодів нараховані" статті "Витрати майбутніх періодів"
	2. Сплачено суму місячних витрат у вигляді відсотків	951 "Відсотки за кредит" 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	39.2 "Витрати майбутніх періодів" 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	
<b>Витрати майбутніх періодів, що відносяться до пасиву</b>				
Нараховані суми витрат, які мають характер зобов'язань	1. Нараховані відпускні працівникам на майбутній період	23 "Виробництво"	39.3 "Витрати майбутніх періодів"	Стаття "Витрати майбутніх періодів" в II розділі "Власний капітал" пасиву Балансу
	2. Виплачені відпускні працівникам	39.3 "Витрати майбутніх періодів"	30 "Каса", 31 "Рахунки в банку"	
Нараховані суми витрат, які нараховуються, не мають обов'язкового характеру	1. Нараховані витрати на капітальний ремонт будівель та споруд	23 "Виробництво"	39.4 "Витрати майбутніх періодів"	Стаття "Витрати майбутніх періодів" в II розділі "Власний капітал" пасиву Балансу
	2. Оплачено капітальний ремонт будівель і споруд	39.4 "Витрати майбутніх періодів"	311 "Рахунки в банку в національній валюті"	

Таблиця 5. Кореспонденція рахунків, що відображає облік витрат майбутніх періодів в Росії [7, с. 58].

Вид витрат майбутніх періодів	Приклад господарської операції	Кореспонденція рахунків		Відображення у Балансі
		Д-т	К-т	
<b>Витрати майбутніх періодів, що належать до активу</b>				
Понесені витрати майбутніх періодів (витрати, що носять капітальний характер)	1. Здійснений капітальний ремонт будівель і споруд	97.1 "Расходы будущих периодов"	51 "Расчетные счета"	Субстаття "Витрати майбутніх періодів (витрати, що мають капітальний характер)" статті "Витрати майбутніх періодів", що відображаються в активі
	2. Списано місячну суму витрат капітального ремонту будівель і споруд	Рахунки обліку витрат	97.1 "Расходы будущих периодов"	
Сплачені наперед витрати майбутніх періодів	1. Сплачена авансом страхова сума	76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	51 "Расчетные счета"	"Дебіторська заборгованість"
	2. Списано місячну страхову суму	Рахунки обліку витрат	76 "Расчеты"	
Нараховані витрати майбутніх періодів	1. Нараховані відсотки за весь термін користування кредитом	97.2 "Расходы будущих периодов"	66 "Кредиты"	Субстаття "Витрати майбутніх періодів нараховані" статті "Витрати майбутніх періодів", що відображаються в активі балансу підприємства
	2. Сплачено суму місячних витрат у вигляді відсотків	Рахунки обліку витрат	97.2 "Расходы будущих периодов"	
		66 "Кредиты"	51 "Расчетные счета"	
<b>Витрати майбутніх періодів, що належать до пасиву</b>				
Нараховані суми витрат, які мають обов'язковий характер	1. Нараховано відпускні працівникам на майбутній період	Рахунки обліку витрат	97.3 "Расходы будущих периодов"	Стаття "Витрати майбутніх періодів" в II розділі "Власний капітал", що відображається в пасиві Балансу
	2. Виплачені відпускні працівникам	97.3 "Расходы будущих периодов"	50,51 "Расчетные счета"	
	3. Нараховані витрати на капітальний ремонт будівель та споруд	97.1 "Расходы будущих периодов"	51 "Расчетные счета"	
	4. Проведений капітальний ремонт будівель і споруд.	Рахунки обліку витрат	97.1 "Расходы будущих периодов"	
	5. Надмірно нараховані суми віднесені на коригування	Рахунки обліку витрат	97 "Расходы будущих периодов"	
	6. Виплачена сума перевищення: а) на рахунку поточних витрат	Рахунки обліку витрат	97.4 "Расходы будущих периодов"	
	б) капіталізована на рахунку 39	97.1 "Расходы будущих периодов"	97.4 "Расходы будущих периодов"	

Вивчення економічної сутності витрат майбутніх періодів передбачає дослідження взаємозв'язку між витратами майбутніх періодів і розміром прибутку.

Як зазначає М.М. Могилова, облік витрат підприємства, їх класифікація, групування, калькулювання є складним та відповідальним процесом, оскільки від цього залежить достовірність показників фінансових результатів підприємства, рентабельності і собівартості продукції, що є обов'язковою вимогою до якісних характеристик фінансової звітності. Ця інформація є основою для прийняття рішень як

управлінського характеру, так і рішень інвесторів, кредиторів, постачальників та інших контрагентів підприємства [5, с. 70].

Від певного розміру доходів і витрат звітного періоду залежить і величина фінансового результату. Щодо розподілу витрат по періодах, то ще О.П. Рудановський писав, що: "Прибуток і збиток створюються не тільки різницею цін, що виникає в товарному обміні, але утворюються і шляхом грошового зростання від отримання і платежу відсотків під час кредитних відносин". Дійсно, якщо витрати відображені в звітному періоді збільшилися, то

фінансовий результат підприємства зменшиться за цей звітний період на цю ж величину. І навпаки, якщо витрати зменшилися, то фінансовий результат за звітний період збільшиться на ту ж суму [4, с. 90].

Стаття "Витрати майбутніх періодів" як стаття витрат безпосередньо впливає на величину фінансового результату за звітний період. Якщо в даній статті відображені витрати, які не враховувалися при визначенні фінансового результату, то його величина збільшиться. Якщо ж, навпаки, витрати, враховані при визначенні фінансового результату, а не віднесені до статті "Витрати майбутніх періодів", то фінансовий результат зменшується. Тобто, сума витрат у статті "витрати майбутніх періодів" є регулятором показника фінансового результату. Так, науковець М.О. Блатов називає в своїй праці "Основи общей бухгалтерии" перехідні статті резервами, розглядаючи їх як контрпассивні статті в активі для визначення показника фінансового результату. Дійсно, якщо понесені витрати та мевні активи вибули, то немає ніяких причин розглядати їх як витрати майбутніх періодів.

У той же час, як пише М.О. Блатов, їх не можна розглядати як прямий регулятор показника фінансового результату.

Витрати майбутніх періодів штучно збільшують прибуток підприємства. При цьому звертає на себе увагу наступний момент: збільшуючи прибуток підприємства, витрати майбутніх періодів разом з тим зменшують величину грошових коштів, що зрештою призводить до парадоксу, коли у підприємства прибуток є, а підприємство оголошується банкрутом через неліквідність (збільшуючи прибуток, витрати майбутніх періодів, разом з тим, призводять до відтоку грошових коштів з підприємства) [6, с. 41].

Таким чином, витрати майбутніх періодів можуть розглядатися як регулятор показника фінансового результату, а також як інструмент регулювання величини фінансового результату.

Досліджуючи витрати майбутніх періодів, нами визначено, що їх питома вага у валюті балансу підприємств України і Російській Федерації в загальному варіані в межах від 0,01 до 7 % (табл. 7).

Таблиця 7. Дані про питому вагу витрат майбутніх періодів в балансі російських та українських підприємств

Підприємство	Питома вага статті "Витрати майбутніх періодів" у валюті балансу (%)	
	2005 рік	2006 рік
Російські підприємства		
Лукойл, нафтова компанія	0,04	–
Роснафта, нафтова компанія	0,28	0,26
Татнафта, нафтова компанія	2,53	0,82
Автоваз, автомобільна промисловість	0,2	0,4
ГАЗ, автомобільна промисловість	0,9	0,5
УАЗ, автомобільна промисловість	1,5	1,2
Ютейр, авіакомпанія	6,1	7,1
Українські підприємства		
ЗАТ "Арсанія"	2,5	2,5
ТОВ "Ореанда"	0,56	0,26
ТОВ "Завод залізобетонних шпал"	1,52	1,45

Між даними, які наведені в табл. 7, немає ніякої залежності. У цілому можна сказати, що розмір витрат майбутніх періодів не залежить від галузі, до якої належить підприємство, оскільки, по-перше, рішення про капіталізацію деяких витрат (віднесення їх на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів") приймається підприємством самостійно, а по-друге, відповідно до законодавства одні і ті ж суми витрат можна віднести або на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", або на рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат та платежів". Отже, інформацію про певний вид витрат підприємство може формувати на різних рахунках і за різні періоди часу порізно. Стаття "Витрати майбутніх періодів" є інструментом регулювання суми нерозподіленого прибутку, фактично сума, яка відображена у цій статті, показує на скільки збільшений прибуток. Це призводить до ситуації, коли з одного боку збільшується прибуток, хоча водночас у підприємства можуть виникнути складнощі з платоспроможністю, що загрожує підприємству банкрутством [7; с. 62].

Відповідно до законодавства витрати майбутніх періодів можуть списуватися лінійним методом або пропорційно обсягу виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, проте є й інші методи списання витрат майбутніх періодів. На практиці, як правило, використовується лінійний метод списання витрат майбутніх періодів [7, с. 64].

Залежно від виду витрат майбутніх періодів застосовують й інший спосіб розподілу витрат, зокрема, за кошторисними ставками (коефіцієнтами). Цей спосіб

Таблиця 8. Розрахунок розподілу витрат на поліпшення сінокосів за кошторисною ставкою

Роки	Залишок витрат майбутніх періодів	План зі збору сіна, т.	Кошторисна ставка витрат на 1 т. сіна, грн.	Річна сума витрат, грн.
2004	45360	400	42	16800
2005	28560	320	42	13440
2006	15120	240	42	10080
2007	5040	120	42	5040
X	Разом	1080	X	45360

Є витрати майбутніх періодів, які розподіляють щомісяця. Так, наприклад, якщо підприємство передплатило періодичні та довідкові видання на наступний рік у сумі 2400 грн., то такі витрати будуть списуватися щомісячно в сумі 200 грн. (2400 грн. / 12 міс.) [3, с. 6].

Оскільки прибуток визначається з урахуванням

передбачає визначення коефіцієнта на основі обсягу виробництва продукції, за яким суму витрат необхідно відносити на відповідні періоди. Річна сума витрат за цим способом дорівнює добутку планового річного обсягу продукції та кошторисної ставки даного виду витрат. Ставка обчислюється діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на плановий обсяг продукції. Спосіб розподілу витрат майбутніх періодів за кошторисними ставками доцільно застосовувати в рослинницькій галузі. Відомо, що при поліпшенні сінокосів, пасовищ тощо найбільший вихід продукції з них отримують у перші роки. З часом урожайність зменшується, що слід враховувати при розподілі витрат майбутніх періодів [3, с. 6].

Так, наприклад, у 2004 р. витрати на поліпшення сінокосів площею 40 га становили 45360 грн. Строк окупності цих витрат розрахований на 4 роки. Сільськогосподарське підприємство передбачає зібрати сіна: 2004 рік – 400 т, 2005 рік – 320 т, 2006 – рік 240 т, 2007 рік – 120 т (разом за всі роки – 1080 т).

Розрахунок розподілу витрат на поліпшення сінокосів за кошторисною ставкою наведено в табл. 8.

Кошторисна ставка витрат на 1 тону сіна рівна 45360 грн. / 1080 т = 42 грн.

Річна сума витрат на поліпшення сінокосів дорівнює:

2004 рік – 16800 грн. = 42 грн. x 400 т;

2005 рік – 13440 грн. = 42 грн. x 320 т;

2006 рік – 10080 грн. = 42 грн. x 240 т;

2007 рік – 5040 грн. = 42 грн. x 120 т.

інфляції, то В.М. Саприкін пропонує списувати витрати майбутніх періодів за спадною траєкторією вектора (рис. 7), особливо в перших періодах після капіталізації витрат. При цьому В.М. Саприкін пропонує використовувати норми прискореної амортизації, як аналога методу, що застосовує до основних засобів. Вважаємо, що найбільш оптимальним варіантом є

вибір методу списання витрат майбутніх періодів політиці [7, с. 64].  
самим підприємством, який зазначається в обліковій

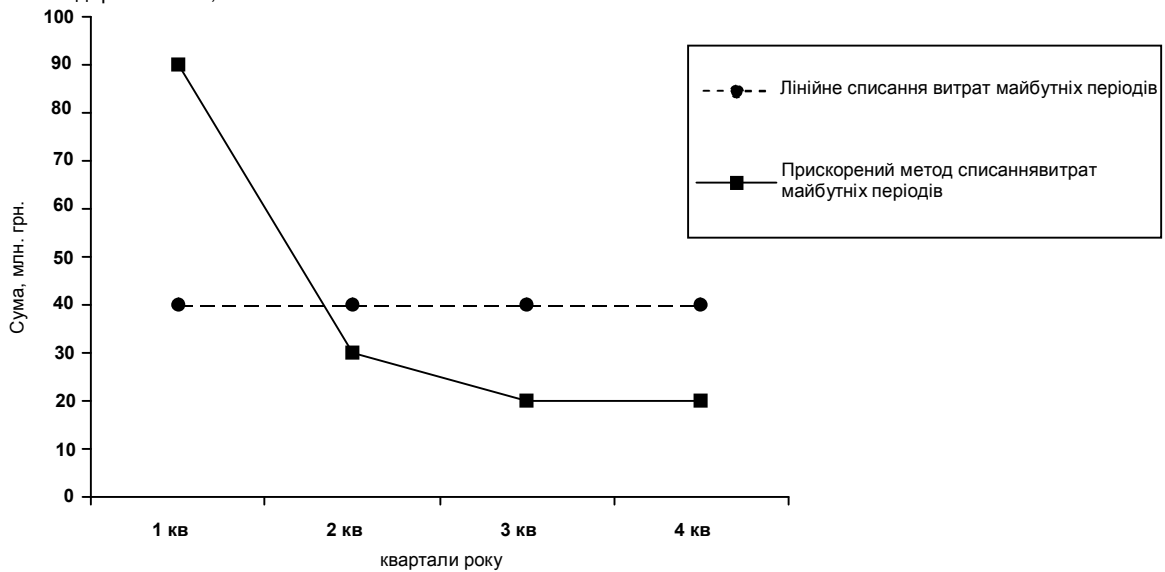


Рис. 7. Динаміка списання витрат майбутніх періодів за методами, запропонованим В.М. Саприкіним [7]

Альтернативним варіантом є облік наперед сплачених витрат майбутніх періодів (авансом випланих сум за декілька періодів) як сум дебіторської заборгованості. Внаслідок одержання авансу в контрагента виникає зобов'язання надати відповідні послуги платнику. Тобто в останнього виникає право вимагати надання послуг або повернення наперед випланих сум, враховуючи суму неустойки [4; с. 97]. Розглянемо на прикладі, як відображаються в обліку господарські операції пов'язані з наперед сплаченою орендною платою в частині витрат майбутніх періодів і дебіторської заборгованості.

Якщо наперед сплачені суми розглядати як витрати майбутніх періодів, то в обліку використовується рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". Якщо їх розглядати як дебіторську заборгованість, в обліку використовується рахунок 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

#### Приклад 1

За умовами договору орендар повинен сплачувати орендодавцеві орендну плату наперед за III квартал. Майно за умовами договору передається орендарю в кінці серпня. Сума щомісячної орендної плати складає 20000,00 грн. Перерахування повинне проводитися 1-го числа місяця, що передбачено в договорі (табл. 10 та 11).

Таблиця 10. Облік витрат з використанням рахунку "Витрати майбутніх періодів" в Україні та Російській Федерації

Зміст господарської операції	Україна		Російська Федерація		Сума, грн.
	Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків		
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	
1-го вересня в орендаря відображена операція зі сплати орендної плати за вересень	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	20000,00
Погашено заборгованість перед орендодавцем	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	51 "Расчетные счета"	20000,00
1-го жовтня орендар сплатив орендодавцеві орендну плату наперед за три місяці	39 "Витрати майбутніх періодів"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	97 "Расходы будущих периодов"	76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	60000,00
Погашено заборгованість перед орендодавцем	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	76 "Расчеты с разными дебиторами"	51 "Расчетные счета"	60000,00
Відображено сплату орендної плати за жовтень	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	39 "Витрати майбутніх періодів"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	97 "Расходы будущих периодов"	20000,00
Відображено сплату орендної плати за листопад	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	39 "Витрати майбутніх періодів"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	97 "Расходы будущих периодов"	20000,00
Відображено сплату	23 "Виробництво",	39 "Витрати"	20, 23, 25, 26, 44	97 "Расходы"	20000,00

орендної плати за грудень	90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	майбутніх періодів"	"Расчеты затрат"	будущих периодов"	
---------------------------	---	---------------------	------------------	-------------------	--

Отже, облік витрат з використанням рахунку "Витрати майбутніх періодів" полягає у постійному відображенні витрат, що передбачається понести вмайбутньому, на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Наведена вище

кореспонденція рахунків допомагає точно відображати у звітності понесені витрати підприємством кожного конкретного місяця, що забезпечує їх співставлення з доходами.

Таблиця 11. Облік витрат без використання рахунку "Витрати майбутніх періодів" в Україні та Російській Федерації

Зміст господарської операції	Україна		Російська Федерація		Сума, грн.	
	Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків			
	Д-т	К-т	Д-т	К-т		
1-го вересня у орендаря відображена операція зі сплати орендної плати за вересень	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	76 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	с и	20.000,00
Погашено заборгованість орендаря грошовими коштами з поточного рахунку	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки національної валюти"	76 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	51 "Расчетные счета"	с и	20.000,00
1-го жовтня орендар сплатив орендодавцеві орендну плату наперед на три місяці	377.1 "Розрахунки з іншими дебіторами"	377.2 "Розрахунки з іншими дебіторами"	76.1 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	76.2 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	с и	60.000,00
Погашено заборгованість перед орендодавцем	377.2 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки національної валюти"	76.2 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	51 "Расчетные счета"	с и	60.000,00
Відображено сплату орендної плати за жовтень	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	377.1 "Розрахунки з іншими дебіторами"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	76.1 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	с и	20.000,00
Відображено сплату орендної плати за листопад	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	377.1 "Розрахунки з іншими дебіторами"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	76.1 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	с	20.000,00
Відображено сплату орендної плати за грудень	23 "Виробництво", 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	377.1 "Розрахунки з іншими дебіторами"	20, 23, 25, 26, 44 "Расчеты затрат"	76.1 "Расчеты разными дебиторами и кредиторами"	с	20.000,00

Таким чином, наперед сплачені суми можуть обліковуватися як витрати майбутніх періодів і як дебіторська заборгованість.

Запропонована схема організації обліку витрат майбутніх періодів вносить зміни до методики їх обліку. Науковець В.М. Саприкін переносить рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" з розряду активних рахунків у розряд активно-пасивних рахунків з можливістю відображення сальдо в балансі, що зумовлює необхідність внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Проаналізувавши отримані результати дослідження, можна зробити наступні висновки:

1. Необхідність появи перших публікацій з витрат майбутніх періодів пов'язана з розподілом таких витрат на шахах ще в 1964 р. Починаючи з 2000 р. з'являється все більше публікацій, в яких не тільки розглядається облік витрат майбутніх періодів, але й визначається склад таких витрат, їх розподіл, документування, методи списання та порядок проведення інвентаризації, що зумовило необхідність внести зміни до обліку витрат майбутніх періодів.

2. Витрати майбутніх періодів тісно пов'язані з юридичною та економічною природою визнання витрат і доходів. Для

ефективного управління необхідно дотримуватися принципу превалювання сутності над формою.

3. Нормативне регулювання порядку обліку витрат майбутніх періодів не досконале. Крім того, у всіх положеннях, постановах, розпорядженнях та рішеннях витрати майбутніх періодів, як в Україні, так і в Російській Федерації, не є окремим об'єктом регулювання.

4. Підприємствам пропонується самостійно вирішувати чи необхідний йому рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", враховуючи при цьому вид діяльності, галузеву необхідність, цілеспрямованість, екологічну ситуацію, масштаби виробництва. Це дає можливість вчасно виявляти внутрішні резерви, сприяє зростанню продуктивності праці і підвищенню ефективності суспільного виробництва в цілому. Якщо ж підприємство займає невелику частину ринку і не планує нарощувати значних обсягів виробництва, воно може відмовитися від його використання, і вести облік по рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", що полегшує ведення бухгалтерського обліку для таких підприємств.

5. Запропонована система обліку витрат майбутніх періодів за В.М. Саприкіним переносить рахунок 39

“Витрати майбутніх періодів” з розряду активних рахунків у розряд активно-пасивних рахунків з можливим розгорненим відображенням сальдо в балансі. Але для цього необхідним є внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” для правильності облікового відображення господарських операцій з витратами майбутніх періодів.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

1. 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 станом на 01.01.2007 р.). – 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. – 100 с.
2. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств): дис. кандидата економічних наук: ... / Марія Олегівна Козлова. – Житомир, 2005. – 157 с.
3. Коміренко В. Особливості обліку витрат та доходів майбутніх періодів на сільськогосподарських підприємствах / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 15. – С. 5-8.
4. Ле-Кутр. Основы балансоведения / Ле-Кутр. – М., 1925. – 114 с.
5. Могилова М.М. Деякі аспекти формування витрат підприємства / М.М. Могилова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – № 18. – С. 68-70.
6. Попов Н.У. Математический метод бухгалтерии / Н.У. Попов. – Красноярск, 1906.
7. Саприкін В.М. Витрати майбутніх періодів: дис. доктора економічних наук: 01.06.2008 / Саприкін Віктор Миколайович. – М., 2008. – 166 с.
8. Електронний ресурс – Режим доступу: [http://www.jpmergers.de/news/20060127/jpdr0601pl\\_02.pdf](http://www.jpmergers.de/news/20060127/jpdr0601pl_02.pdf)