

**ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ТА РЕЗЕРВ МАЙБУТНІХ ВИПЛАТ ТА ПЛАТЕЖІВ:  
СКЛАД ТА ХАРАКТЕРИСТИКА**

*Розглянуто проблеми віднесення витрат, які понесені в звітному періоді та відносяться до наступних звітних періодів до статей активу та пасиву*

**Постановка проблеми.** Важливе значення для правильного формування основних показників діяльності підприємства, зокрема, показника собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату, має достовірне визначення та розподіл витрат за звітними періодами. Витрати є важливою складовою будь-якої господарської діяльності. Їх розмір впливає на такі показники, як прибуток та рентабельність виробництва. Показник розміру витрат забезпечує можливість пошуку резервів підвищення результативності діяльності, дозволяє судити про конкурентоспроможність підприємства.

За своєю природою витрати, які понесені в звітному періоді та відносяться до наступних звітних періодів є неоднозначними. Саме тому В.М. Саприкін зазначає, що витрати майбутніх періодів можна визначити, як витрати, які відносяться до статей

активу, так і витрати, які відносяться до статей пасиву (рис. 1.). Якщо дані витрати відображаються в активі, то вони можуть розглядатися, як понесені (попередньо сплачені) або як попередньо нараховані витрати за рахунок активу. Витрати майбутніх періодів в пасиві можуть розглядатися як нараховані до майбутніх виплат за рахунок пасиву [14, с. 11].

Отже, основна різниця між ними полягає в тому, що в активі відображаються витрати які вже понесло підприємство, наприклад, понесені витрати на придбання торгового патенту, а в пасиві відображаються витрати які ще не відбулися, але допускається можливість їх виникнення в майбутньому, це можуть бути витрати на виконання гарантійних зобов'язань (таким чином, підприємство ніби страхує себе від непередбачених витрат в майбутньому).



*Рис. 1. Класифікація витрати майбутніх періодів за В.М. Саприкіним*

Крім того, що витрати майбутніх періодів можуть відноситися або до активу, або до пасиву, вони також можуть відноситися одночасно як до активу, так і до пасиву. В такому випадку витрати можуть нараховуватися в активі та в пасиві одночасно (в одній і тій же сумі) являють собою, синтез зі всіма властивими характеристиками витрат майбутніх періодів в активі й у пасиві з тією лише особливістю, що в активі з моменту свого виникнення ці суми будуть являти собою кошторис майбутніх витрат. Відмітимо, що витрати майбутніх періодів в активі є наслідком капіталізації витрат в активі (нарахування прибутку), витрати майбутніх періодів у пасиві є наслідком капіталізації витрат в пасиві (рух грошових коштів), витрати майбутніх періодів в активі і пасиві є наслідком нарахування витрат в активі і капіталізації їх у пасиві [14, с. 12].

Виходячи з таких особливостей необхідно зрозуміти які ж витрати майбутніх періодів ми можемо віднести до активу, пасиву чи до активу і пасиву одночасно.

**Метою дослідження** є вирішення проблем віднесення витрат майбутніх періодів до статей активу або до статей пасиву.

**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. Гуцина, 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.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сутність витрат, які належать до категорії "витрат майбутніх періодів", визначено у пункті 36 П(С)БО 2 "Баланс", а саме: у складі витрати майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [13, с. 17]. Такі витрати С.Ф. Голова називає "невичерпаними (неспожитими) витратами" і при цьому зазначає, що "невичерпні витрати" відображаються в активі балансу... [5, с. 60]. Але, на нашу думку, позиція С.Ф. Голова є досить категоричною, оскільки дана категорія є неоднозначною і потребує детального дослідження. Тому не можна стверджувати про те, що витрати майбутніх періодів мають беззаперечне відображення в активі.

У процесі здійснення господарської діяльності підприємством у звітному періоді можуть бути понесені витрати, які будуть включені до складу витрат наступних (облікових періодів). Витратами майбутніх періодів є ті, які були понесені у звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів [3, с. 53]. Оскільки на законодавчому рівні не зазначено конкретний склад даних витрат, різні автори визначають по-різному витрати, які відносяться до складу витрат майбутніх періодів. Узагальнені дані наведені в таблиці 1.

*Таблиця 1. Погляди авторів щодо складу витрат майбутніх періодів\**

Склад витрат майбутніх періодів	Автори
---------------------------------	--------

	Волков Н.Г. [4]	Соколов Я.В. [15]	Перушина Н.В. [11]	Гушина І.Е. [6]	Вареня В. [1]	Василевич О. [2]	Плещонкова Л. [12]	Редакція журналу "Баланс" [3]	Редакція журналу "Податки та бухгалтерський облік" [10]	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Витрати, пов'язані з купівлею-продажем програмного забезпечення				+						1
Витрати, пов'язані з нормо-підготовчими роботами		+								1
Витрати, пов'язані з рекультивацією землі та здійсненням інших природоохоронних заходів	+	+	+							3
Витрати, пов'язані зі страхуванням майна виробничого призначення			+	+	+	+	+	+	+	5
Витрати пов'язані з придбанням проїзних квитків			+							1
Витрати, що пов'язані з гірничопідготовчими роботами, а також з роботами в сезонних підрозділах промисловості.	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
Витрати пов'язані з освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
Витрати на нерівномірно виконані за рік ремонти основних засобів виробничого призначення	+	+	+	+						4
Витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами	+		+	+	+	+	+	+	+	8
Витрати на оплату телефонних послуг та радіозв'язку	+		+							2
Витрати, пов'язані з рекламною продукцією (робіт, послуг)	+		+							2

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Витрати на підписку періодичних видань	+		+	+	+	+	+	+	+	7
Витрати по перебазуванню підрозділів організації	+									1
Витрати пов'язані з організацією набору працівників	+									1
Витрати з проектування об'єктів, які передбачені в планах будівництва майбутніх років	+									1
Витрати з переобладнання, пристосування будинків та споруд для обслуговування основних об'єктів будівництва, які включаються в кошторис будівництва	+									1
Витрати на консервацію, а також на утримання обладнання, машин а механізмів з сезонним характером використання	+									1
Витрати на придбання ліцензій	+				+		+			2

\*на основі матеріалів періодичних видань за 1996-2008 рр.

Проаналізувавши дані таблиці можна стверджувати, що до складу витрат майбутніх періодів (100 %) авторів відносять витрати, що пов'язані з гірничопідготовчими роботами, а також з роботами в сезонних підрозділах промисловості, витрати пов'язані з освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів; (88,9 %) авторів – витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами, витрати на підписку періодичних видань; (77,8 %) авторів – витрати, пов'язані зі страхуванням майна виробничого призначення. Найбільш детальний склад витрат майбутніх періодів, залежно від сфери діяльності на підприємстві зазначає Н.Г. Волков.

Для узагальнення інформації щодо витрат звітних періодів, які підлягають віднесенню на витрати наступних звітних періодів та відображаються в активі застосовується рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". В дебеті цього рахунку відображаються накопичені суми понесених витрат, який кореспондує з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 30 "Каса", 31 "Поточні рахунки в національній валюті" та ін. В кредиті відображається – їх списання (розподіл), шляхом включення до складу витрат звітного періоду, а саме дебет рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Списання витрат майбутніх періодів здійснюється відповідно до методу, який обраний на підприємстві в кожному конкретному випадку на підставі розрахунків, складених після оплати чи виконаних робіт. У такому розрахунку рекомендується відображати наступні показники:

- сума, яку необхідно розподілити;
- кореспондуючий рахунок, на який списуватимуться (розподіляться) витрати;
- календарний період, протягом якого розподілятимуться витрати майбутніх періодів;
- суми списання на кожен місяць, на який припадуть списані витрати.

Аналітичний облік витрат ведеться за їх видами. Враховуючи той факт, що чітких роз'яснень та рекомендацій щодо формування та обліку витрат майбутніх періодів немає, підприємства, виходячи з економічної доцільності, можуть самостійно вирішувати, які витрати включати до складу витрат майбутніх періодів, а також визначати термін їх списання.

Так, наприклад, новостворене підприємство на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" можуть також обліковувати такі витрати, понесені під час організації своєї діяльності:

- гонорари юристам за складання засновницьких документів;
- вартість випуску власних акцій;
- плата за послуги, надані під час реєстрації підприємства, та ін. [3, с. 53].

Це, вказує на те, що склад витрат майбутніх періодів є не однозначним та досі повністю не дослідженим.

Дані витрати відносяться до активу тому, що "метою створення активу, що має назву витрати майбутніх періодів, є відповідальне віднесення витрат на період, в якому будуть отримані економічні вигоди. В міру того, як витрати майбутніх періодів приносять вигоду, вони списуватимуться та відображатимуться як витрати". Виходячи з принципу відповідності доходів і витрат, "витрати, понесені з метою отримання доходу у майбутніх періодах, не

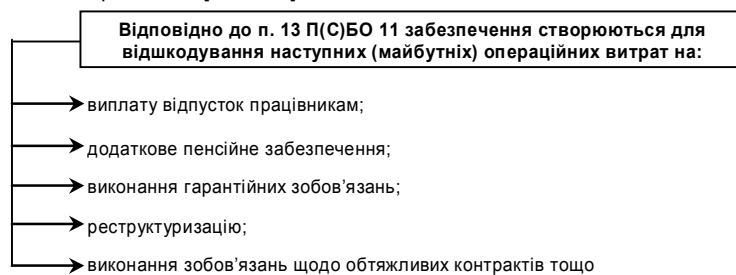
списуються з рахунків, а продовжують фігурувати в бухгалтерських книгах компанії як актив до періоду, в якому визнається відповідний дохід" [1, с. 17]. Таким чином, досвідчений бухгалтер орієнтуючись в особливостях відображення витрат майбутніх періодів на практиці зможе вплинути на фінансовий результат, не порушуючи норм чинного законодавства.

З метою рівномірного включення витрат до загального обсягу витрат на підприємстві у встановленому порядку створюється резерв забезпечення майбутніх виплат та платежів. Взагалі створювати забезпечення чи ні – особиста справа кожного підприємства. Якщо вирішено резервувати кошти на конкретні цілі, то необхідно обов'язково оформити наказ чи розпорядження керівника підприємства. В бухгалтерському обліку інформація про рух коштів, що резервуються підприємством для забезпечення майбутніх виплат і платежів, та включення їх до витрат поточного періоду узагальнюється на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". По кредиту даного рахунку відображається нарахування забезпечень, по дебету – їх списання. Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів необхідно проводити за їх видами, напрямками формування і використання [9, с. 58].

Відповідно до затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій даний рахунок має такі субрахунки: 471 "Забезпечення виплат відпусток", 472 "Додаткове пенсійне забезпечення", 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань", 474 "Забезпечення інших виплат і платежів", 475 "Забезпечення призового фонду", 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї", 477 "Забезпечення матеріального заохочення", 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок". Даний перелік надає більш повну інформацію бухгалтеру на практиці, щодо створення можливих резервів на відміну від П(С)БО 11 "Зобов'язання" (рис. 2).

Особливістю резерву забезпечення майбутніх виплат і платежів є те, що забезпечення використовуються лише для відшкодування тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Так, наприклад, не можна використовувати забезпечення на оплату відпусток, з метою погашення витрат, пов'язаних з проведенням гарантійного ремонту продукції (товарів). Суми створених на підприємстві забезпечень визначаються витратами [8, с. 58].



*Рис. 2. Витрати для відшкодування яких, необхідно створювати резерв витрат майбутніх періодів*

Як було вже вище зазначено, рахунок 47 "Забезпечення майбутніх виплат і платежів" є пасивний, тому нарахування відбувається з кредиту в дебет рахунків витрат: 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності". Використання даного резерву відбувається по дебету, в кредиті якого зазначаються витрати які були понесені в результаті здійснених робіт з приводу яких нараховано

резерв, а саме: 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 25 "Напівфабрикати", 31 "Поточні рахунки в національній валюті", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", 661 "Розрахунки за заробітною платою", 65 "Розрахунки за соціальним страхуванням".

З метою правильного формування собівартості продукції (робіт, послуг), фінансового результату, підприємство може створювати резерви, які зазначені в табл. 2.

*Таблиця 2. Погляди авторів щодо резервів, які можуть створюватися на підприємстві\**

Резерви	Автори				
	Волков Н.Г. [4]	Василевич О [2]	Лавренко І. [8]	За редакцією журналу "Податки та бухгалтерський облік" [10]	Разом
Витрати відпусток працівникам	+	+	+	+	4
На виплату щорічної винагороди за вислугу років і за підсумками роботи за рік	+				1
На ремонт основних засобів	+				1
На покриття виробничих витрат з підготовчих робіт в результаті сезонного характеру виробництва	+				1
На покриття майбутніх виплат з ремонту предметів прокату	+				1
На виплати в будівництві премій за введення в експлуатацію об'єкта	+				1
На зведення тимчасових (титольних) будинків та споруд	+				1
На списання товарів в межах норм природного убутку	+				1
На гарантійний ремонт реалізованих товарів	+				1
На покриття передбачених витрат, пов'язаних зі припиненням виробництва, консервацією виробничих потужностей і виплатою вихідної допомоги при звільненні	+				1
На покриття витрат, пов'язаних з консервацією та утриманням машин і механізмів сезонного використання	+				1
На покриття витрат з перебазуванню підрозділів виробництва, а також машин та	+				1

механізмів					
На виплату додаткових пенсій		+	+	+	3
На виконання гарантійних зобов'язань		+	+	+	3
На реструктуризацію		+	+	+	3
На виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів		+	+	+	3

\*на основі матеріалів періодичних видань за 1996-2006 рр.

Проаналізувавши дані таблиці можна стверджувати, що перелік резервів є неоднозначним, який залежить від професійної думки бухгалтера та особливостей виробництва, але (100 %) авторів зазначили, що створення резерву на виплату відпусток працівникам є обов'язковим; (75 %) зазначають, що на підприємстві мають існувати такі резерви як виплата додаткових пенсій, виконання гарантійних зобов'язань, витрати на рекультивацію, на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів. Відповідно до цього можемо зауважити, що вітчизняні вчені, які досліджували дане питання, надають перелік витрат які можуть погашатися резервом відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання", лише російський вчений Н.Г. Волков розкриває у своїх статтях більш ширший перелік витрат які можуть погашатися даним резервом відповідно до особливостей виробництва на підприємстві.

Виходячи з даних таблиць 1 та 2 можна помітити, що складові елементи витрат майбутніх періодів та резервів майбутніх виплат та платежів співпадають, а саме: витрати пов'язані з рекультивацією земель, витрати в результаті сезонного характеру, витрати з перебазування підрозділів виробництва, покриття витрат, пов'язаних з консервацією та утриманням машин і механізмів. Ми допускаємо таку можливість та пояснюємо це тим, що на початковому етапі (при створенні) підприємство може використовувати рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", але з часом, зі збільшенням обсягів виробництва підприємство може спланувати можливі витрати та перейти на рахунок 47 "Забезпечення майбутніх виплат та платежів". Це можна пояснити на прикладі рекультивації земель. Якщо підприємство постійно здійснює дану господарську операцію, то для нього доцільнішим є створення резерву, який відображає рахунок 47 "Забезпечення майбутніх виплат та платежів" не відображаючи на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", оскільки витрати уже відображені у складі витрат поточного періоду. А для тих підприємств, для яких рекультивація земель є не властивою господарською операцією, використовується рахунок 39 для того, аби сума витрат понесених у звітному періоді не була завищеною.

На практиці існують випадки коли витрати майбутніх періодів відображаються і в активі, і в пасиві одночасно. Наприклад: Д 39 К 473 – нараховано резерв на гарантійний ремонт дослідних зразків продукції за рахунок витрат майбутніх періодів, оскільки серійного і масового випуску цих виробів не налагоджено. З цього слідує, що бухгалтер на практиці може створити, за бажанням, резерв на ремонт ще не виготовленої продукції, а на витрати майбутніх періодів відносить, тому що на виготовлення цієї продукції уже понесені витрати.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В ході проведення дослідження виявлено ряд проблемних питань з даної тематики. Вважаємо це визвано тим, що лише невелика кількість вітчизняних авторів приділяє увагу питанням обліку витрат майбутніх періодів.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що витрати, які відносяться до майбутніх періодів можуть одночасно включатися до резерву майбутніх виплат та платежів і до витрат майбутніх періодів. Це пов'язано з однорідністю даних витрат, а також з особливостями діяльності кожного підприємства.

Крім того, відсутність нормативного регулювання порядку обліку витрат майбутніх періодів, призводить до того, що бухгалтер на практиці не лише самостійно вирішує, що саме відносити до складу витрат майбутніх періодів, але й сам визначає необхідність відкриття рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", враховуючи при цьому вид діяльності, масштаб виробництва тощо.

Тому, беручи до уваги важливість даного питання пропонуємо закріпити на законодавчому рівні склад витрат майбутніх періодів та поповнити перелік забезпечень, що викладений в п. 13 П(С)БО 11 "Зобов'язання".

#### Список використаної літератури:

1. *Вареня В.* Витрати та доходи майбутніх періодів в обліку та звітності / В. Вареня // Главбух. – 2008. – № 5 (556). – С. 15-21.
2. *Василевич О.* Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат і платежів / О. Василевич // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 109 (1263). – С. 28.
3. *Витрати майбутніх періодів // Баланс.* – 2004. – № 4 (494)). – С. 53-55.
4. *Волков Н.Г.* Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих платежей / Н.Г. Волков // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 4. – С. 30 – 35.
5. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – Київ:Лібра, 2003. – 704 с.
6. *Гущина И.Э.* Квалификация предварительной оплаты и расходов будущих периодов в целях бухгалтерского учета / И.Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 9. – С. 21-24.
7. 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.
8. *Лавроненко І.* Облік відображення у звітності забезпечення майбутніх виплат і платежів / І. Лавроненко // Баланс. – 2003. – № 27 (465). – С. 58-65.
9. *Лавроненко І.* Забезпечення майбутніх виплат і платежів / І. Лавроненко // Баланс. – 2003. – № 11 (449). – С. 58-62.
10. Облік результатів інвентаризації. Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів (ф. № інв – 11) // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. – № 27 (481). – С. 51-52.
11. *Парушина Н.В.* Учет расходов будущих периодов / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – С. 3-6.
12. *Плешонкова Л.* Облік витрат майбутніх періодів / Л. Плешонкова // Баланс. – 2003. – № 21 (459). – С. 22-24.
13. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина І / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап'юк, вкл. В.З. Мошенський, інженер кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
14. *Саприкін В.М.* Витрати майбутніх періодів: дис. доктора економічних наук: 01.06.2008 / Саприкін Віктор Миколайович. – М., 2008. – 166 с.
15. *Соколов Я.В.* Расходы будущих отчетных периодов: форма и содержание / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 8. – С. 91-93.

МЕЛЬНИК Ерна Георгіївна – аспірант Вінницького кооперативного інституту

Наукові інтереси:  
– бухгалтерський облік

