

**ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ***Розглянуто основні проблемні питання проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів*

**Постановка проблеми.** Під інвентаризацією розуміють перевірку наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних. Метою проведення інвентаризації є здійснення контролю за наявністю та станом об'єктів, за якими можна визначити бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проведення інвентаризації дозволяє підтвердити або спростувати інформацію тих бухгалтерських документів (первинних та зведених), за якими можна визначити законність доцільність та необхідність здійснення працівниками підприємства господарських операцій.

Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів має важливе значення як для підприємства, так і для держави. Оскільки зміна показників даних витрат має суттєвий вплив не лише на фінансовий результат, але й вплив на податкові платежі до державної скарбниці. Проте дане питання недостатньо повно розкривається в економічних та періодичних виданнях.

**Мета дослідження** полягає у дослідженні особливостей проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Можна виділити лише декілька авторів, які приділяли значну увагу саме інвентаризації витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів: О. Василевич [4, с. 28], О. Золотухін [5, с. 35 с. ], І.М. Качор [2, с. 293].

Однак, О. Василевич та О. Золотухін у своїх статтях розглядаючи склад витрат майбутніх періодів та резерв забезпечення майбутніх виплат та платежів, приділяють увагу лише нормативним документам, яких слід дотримуватись під час інвентаризації даних об'єктів. Качор І.М. розглядаючи інвентаризацію резерву відпусток розкриває її методи, визначає найбільш доцільний на його думку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Слід відмітити, що відповідно до ст. 10 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності. Обов'язковість проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства перед складанням річної фінансової звітності встановлена Порядком № 419 "Про затвердження порядку подання фінансової звітності" [6].

Об'єкти інвентаризації та періодичність її проведення визначаються власником підприємства, крім обов'язкових випадків проведення інвентаризації. В свою чергу, перелік випадків, в яких інвентаризація проводиться обов'язково, зазначений в п. 3 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої

наказом Міністерства Фінансів України від 11.08.94 р. № 69 [7].

Зокрема, даною інструкцією також передбачено обов'язкове проведення інвентаризації. Оскільки інформація про інвентаризацію витрат майбутніх періодів наводиться у формі №1 "Баланс", формі № 3 "Звіт про рух грошових коштів", то слід наголосити на тому, що інвентаризація даного об'єкта згідно перерахованих нормативних актів є обов'язковою. Крім того, є обставини які зумовлюють обов'язкове проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року;
- за приписом судово-слідчих органів;
- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі).

– у разі ліквідації підприємства. [7]

Слід відмітити, що періодичність проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів визначається на підприємстві керівником або його заступником.

Як відомо, на підприємстві може відбуватися загальна (повна) інвентаризація, яка згідно чинного законодавства повинна проводитись один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності та інвентаризація за конкретним об'єктом, наприклад, інвентаризація основних засобів, інвентаризація МШП, інвентаризація готової продукції та товарів тощо. Але, якщо говорити про інвентаризацію витрат майбутніх періодів, то їх інвентаризація відрізняється від інвентаризації майна підприємства.

Дана різниця полягає у так званій комплексній інвентаризації. Дане визначення говорить саме за себе, воно передбачає дві відокремлені одна від іншої інвентаризації (рис. 1).

Що ж передбачає даний вид інвентаризації? Пояснимо даний процес інвентаризації на прикладі понесених витрат на підписку періодичних видань (відомо, що дані витрати включаються до складу витрат майбутніх періодів).

При перевірці витрат майбутніх періодів, пов'язаних з підпискою періодичних видань, ми усвідомлюємо, що витрати, вже понесені на їх придбання (в даному випадку з поточного рахунку Д 39 К 311). Таким чином інвентаризаційна комісія має починати дану перевірку з інвентаризації грошових коштів на поточних рахунках в банку, при якій можна визначити правильність їх витрачання.

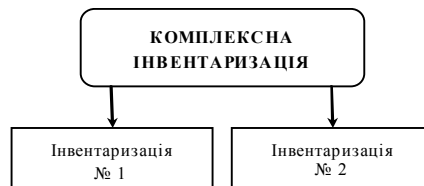


Рис. 1. Особливість комплексної інвентаризації

Початок будь-якої інвентаризації оформлюється наказом керівника підприємства на її проведення. Зміст наказу формується дуже ретельно, в ньому зазначається

порядок проведення, об'єкт інвентаризації, обсяги та строки проведення, склад інвентаризаційної комісії тощо. Об'єкти інвентаризації наведені в табл. 1.

Таблиця 1. Об'єкти інвентаризації за рахунком 39 "Витрати майбутніх періодів"

№ з/п	Склад витрат майбутніх періодів	Об'єкт інвентаризації	
		1 інвентаризація	2 інвентаризація
1	Витрати, що пов'язані з приночіпідготовчими роботами, а також з роботами в сезонних підрозділах промисловості	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з приночіпідготовчими роботами, а також з роботами в сезонних підрозділах промисловості
2	Витрати пов'язані з освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з освоєнням нових організацій, виробництв цехів і агрегатів
3	Витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами
4	Витрати на підписку періодичних видань	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з підпискою періодичних видань
5	Витрати, пов'язанні зі страхуванням майна виробничого призначення	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних зі страхуванням майна виробничого призначення
6	Витрати на нерівномірно виконані за рік ремонти основних засобів виробничого призначення	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з нерівномірно використаних за рік ремонтів основних засобів виробничого призначення
7	Витрати, пов'язанні з рекультивацією землі та здійсненням інших природоохоронних заходів	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з рекультивацією землі та здійснення інших природоохоронних заходів
8	Витрати, пов'язані з рекламною продукцією (робіт, послуг)	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з рекламною продукцією
9	Витрати на оплату телефонних послуг та радіозв'язку	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з оплатою телефонних послуг та радіозв'язку
10	Витрати на придбання ліцензій	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з придбанням ліцензій
11	Витрати, пов'язанні з купівлею-продажем програмного забезпечення	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з купівлею-продажем програмного забезпечення
12	Витрати, пов'язанні з нормо-підготовчими роботами	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з нормо-підготовчими роботами
13	Витрати пов'язанні з придбанням проїзних квитків	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з придбанням проїзних квитків
14	Витрати по перебазуванню підрозділів організації	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язані перебазуванням підрозділів організації
15	Витрати пов'язані з організацією набору працівників	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з організацією набору працівників
16	Витрати з проектування об'єктів, які передбачені в планах будівництва майбутніх років	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з проектування об'єктів, які передбачені в планах будівництва майбутніх років
17	Витрати з переобладнання, пристосування будинків та споруд для обслуговування основних об'єктів будівництва, які включаються в кошторис будівництва	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з переобладнання, пристосування будинків та споруд для обслуговування основних об'єктів будівництва, які включаються в кошторис будівництва
18	Витрати на консервацію, а також на утримання обладнання, машин та механізмів з сезонним характером використання	Безготівкові розрахунки	Нарахування та списання витрат пов'язаних з консервацією, а також на утримання обладнання, машин та механізмів з сезонним характером використання

До складу інвентаризаційної комісії можуть входити будь-які особи, які спеціалізуються з даного питання: керівник, головний бухгалтер, секретар, фінансовий директор тощо. Комісію очолює керівник або його заступник. Слід зазначити, що комісія має постійний характер, але ми пропонуємо змінювати склад комісії щороку для об'єктивності результатів інвентаризації та уникнення ряду суб'єктивних факторів. Після того, як наказ складено його передають голові інвентаризаційної комісії.

Перед початком проведення інвентаризації керівник проводить інструктаж з інвентаризації даного об'єкта членам комісії, а саме:

- ознайомлює з виданим наказом в якому зазначена мета, завдання та способи інвентаризації;
- уточнює об'єкт та специфіку його інвентаризації;
- забезпечує відповідними документами (бланками), канцтоварами та іншими необхідними матеріалами;
- розглядає випадки та заходи при необхідності проведення повторної інвентаризації;
- висвітлює обов'язки, права та відповідальність кожного члена інвентаризаційної комісії.
- вирішує інші організаційні питання [3, с. 187].

Важливим моментом перед початком проведення інвентаризації є те, що відповідальна особа за введення операцій по розрахунках в банку та витрат майбутніх періодів в присутності комісії складає розписку про те, що всі здійснені операції в частині витрат майбутніх періодів своєчасно та в повному обсязі відображені у відповідних регістрах обліку. Дана процедура дозволяє чітко відокремити та показати стан об'єкта інвентаризації до початку роботи інвентаризаційної комісії, що має важливе значення для правильної перевірки облікових показників та складання результатів інвентаризації.

Особливу увагу слід звернути на оформлення такого документу, як Відомість обліку витрат майбутніх періодів.

Відомість складається для потреб управління щомісячно, але пропонуємо надати даному документу поточний характер та складати його щорічно. Даний документ застосовується для того, аби вести аналітичний облік витрат майбутніх періодів, щоб своєчасно надавати управлінням необхідну повну інформацію про суму витрат з метою їх оптимізації та забезпечення своєчасного списання. Бухгалтер в будь-який момент, за проханням управлінського персоналу, може надати повну інформацію про стан витрат, які їх цікавлять з копією Відомості витрат майбутніх періодів, для підтвердження наданих показників. Тому інвентаризаційна комісія повинна мати при проведенні інвентаризації даний документ, в якому зазначається:

- дата виникнення витрат;
- початкова сума витрат;
- терміни погашення;
- кількість місяців з для виникнення витрат;
- терміни списання та розрахунковий залишок витрат, які слід погасити в наступному періоді.

Як бачимо, даний документ досить детально описує виникнення та списання витрат майбутніх періодів на підприємстві, тому ми пропонуємо складання даного документа в кількох примірниках.

Отже, якщо проводити інвентаризацію витрати на підписку періодичних видань, то перша інвентаризація буде по безготівковим розрахункам, так як кошти ми перераховуємо з поточного рахунку. Етапи проведення такої інвентаризації наведені на рис. 2.



Рис. 2. Етапи проведення інвентаризації безготівкових розрахунків

Інвентаризація грошових коштів в банку здійснюється методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках в бухгалтерії із залишками по банківським виписках. Виписки банків про залишки коштів на поточних, спеціальних, валютних, акредитивних рахунках в банках повинні бути підтверджені взаємним актом.

До банківських установ виписки надходять з виправдовуючи ми документами, на яких голова інвентаризаційної комісії робить відмітку: "Записи про виписку належать інвентаризації". Банківські виписки й відповідні документи повинні бути перевірені бухгалтером й відповідно оброблені та відображені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, суть інвентаризації полягає у встановленні реальності залишків шляхом перевірки відповідності сальдо по всіх банківських виписках і облікових регістрах на кінець інвентаризаційного періоду, а також встановлення можливих розбіжностей і претензій до обслуговуючого банку, якщо останні мали місце. В разі виникнення розбіжностей результати інвентаризації оформлюються актом. В акті інвентаризації зазначаються причини, спорів в розрахунках, які виникли і які підтверджуються завереними довідками банку. У випадку необхідності достовірності виписок встановлюють зустрічною перевіркою в банківських установах.

Якщо під час інвентаризації виявленні операції, які не підтверджуються документом, то необхідно незалежно від того чи є в наявності відповідний запис в банківській виписці чи немає, необхідно з'ясувати причину відсутності документів. Якщо потрібно, можна звернутися до банку та з'ясувати ситуацію по даній операції.

Повідомлення про отримання виписок банківськими установами в триденний строк, а за помилково записаними сумами в кредит або дебет рахунку – не пізніше ніж через 10 днів (якщо власник рахунку знаходиться в іншому населеному пункті – не пізніше ніж через 20 днів після отримання виписки) [1, с. 137].

Слід відмітити, що при проведенні даної перевірки, не акцентується увага на витратах майбутніх періодів. Лише незначна її частина пов'язана з даними витратами, але щоб це виявити необхідно провести загальну перевірку даного об'єкта.

Отже, другий етап комплексної (подвійної) інвентаризації полягає у перевірці безпосередньо самих витрат майбутніх періодів, а саме в даному випадку, витрат, на підписку періодичних видань. Етапи даної інвентаризації відображені на рис. 3.

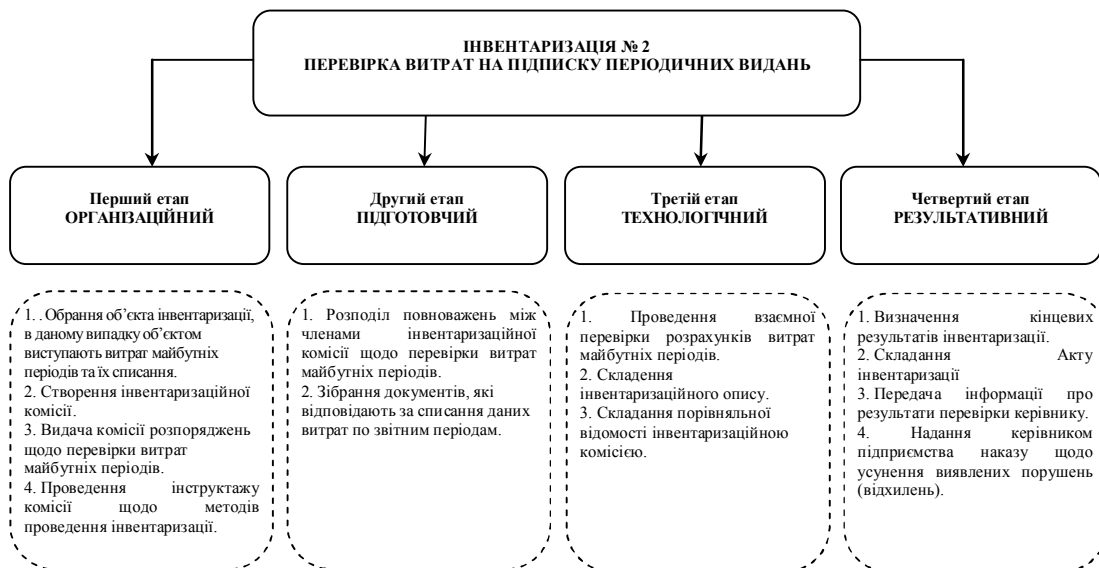


Рис. 3. Етапи проведення інвентаризації витрат на підписку періодичних видань

Дана інвентаризація полягає у перевірці документів, які відповідають за нарахування та списання даних витрат по звітним періодами. Джерелами перевірки витрат майбутніх періодів виступають такі документи, як розрахунки бухгалтерії, журнал господарських операцій, відомості обліку аналітичних і синтетичних рахунків, в яких можна побачити призначення даних витрат, а також оборотно-сальдова відомість та журнали обліку (№ 3, № 4, № 5), в яких відображаються записи в кредиті рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" та форми звітності, головна книга, баланс. Правильність віднесення витрат майбутніх періодів на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" комісія встановлює шляхом вивчення змісту облікових витрат в первинних документах та звітах і співвідношення їх в аналітичному обліку рахунку 39, а також по записам в головній книзі в дебеті даного рахунку. Потрібно пам'ятати, що витрати майбутніх періодів – це витрати, які понесенні в звітному періоді, але підлягають списанню в наступних звітних періодах, тому одразу списувати всю суму витрат майбутніх періодів неможливо. Інвентаризаційна комісія перевіряє чи правильно розраховані суми витрат майбутніх періодів і чи своєчасно вони списуються з рахунків бухгалтерського обліку.

Як вже зазначалося, документ, який використовується в двох інвентаризаціях є відомість обліку витрат майбутніх періодів. Тому що, дана відомість відображає детальний опис витрат майбутніх періодів на підприємстві. Дані, які зазначені в відомості інвентаризаційна комісія також перевіряє і використовує у інвентаризації.

Найбільш типовими порушеннями можуть бути виявлені під час даної інвентаризації, пов'язанні з неправильним розрахунком витрат та терміну, протягом якого вони повинні бути списанні, не відповідність між наданими документами та розрахунками. Існує два методи розподілу витрат майбутніх періодів. Перший метод полягає в тому, що загальна сума витрат ділиться на період протягом якого дані витрати будуть списуватися. Наприклад, підприємство здійснило передоплату за періодичні видання на рік (12 місяців) в загальній сумі 2400 грн, то щомісячно списанню підлягає сума 200 грн. Сутність другого методу в тому, що до розподілу витрат майбутніх періодів ми повинні включити витрати, які понесли на підготовку об'єкта, що входить до складу витрат майбутніх періодів. Наприклад, підприємство вирішило виготовляти новий вид продукції (трактори). Витрати на підготовку виробництва складають 24000 грн. За два роки планується виготовити 1000 тракторів. В такому випадку місячна сума списання витрат майбутніх періодів складатиме 1000 грн.

Результати інвентаризації зазначаються в Акті інвентаризації витрат майбутніх періодів за формою № інв11, на початку якої зазначається дата і номер розпорядчого документа, дата фактичного початку та закінчення інвентаризації. Акт складається в двох примірниках відповідальними особами інвентаризаційної комісії на основі виявлених за документами залишків сум, що числяться на відповідному рахунку. Один результат акта передається в бухгалтерію, інший – залишається в комісії. Основна частина акту інвентаризації витрат майбутніх періодів зведена в таблицю, яка має наступні графи:

- назва та код виду витрат майбутніх періодів;
- початкова сума, дата виникнення та строк погашення витрат майбутніх періодів;
- розрахункова сума до списання витрат майбутніх періодів;
- списану суму витрат майбутніх періодів до початку інвентаризації;
- залишок витрат на початок інвентаризації по даних бухгалтерського обліку;
- розрахунковий залишок витрат, який підлягає списанню в майбутньому;

– сума, яка підлягає списанню чи зайві списані суми, які необхідно відновити.

В кінці складання даної форми її підписує голова інвентаризаційної комісії, члени інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальні особи.

За результатами інвентаризації керівник видає наказ, в якому зазначає про виправлення порушень, які виявлені під час інвентаризації. Облікові дані уточнюються з фактичними, якщо матеріально відповідальна особа не погоджується з виявленими порушеннями, надані нею пояснення обов'язково перевіряються.

Отже, тільки в ході комплексної інвентаризації ми можемо реально оцінити фактичний стан витрат майбутніх періодів, від їх виникнення до їх списання. Нами було з'ясовано, що дана інвентаризація передбачає наявність різних матеріально відповідальних осіб щодо кожної перевірки окремо.

**Висновки та перспективи подальшого дослідження.** В ході проведення даного дослідження виявлено, що інвентаризація посідає одне з центральних місць в діяльності кожного підприємства, так як саме з її допомогою можна провести ефективно внутрішню перевірку. На жаль, усвідомлюючи важливість інвентаризації як одного з найбільш дієвих методів контролю, науковці не приділяють достатньої уваги інвентаризації витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів.

Автори, які досліджують особливості витрат майбутніх періодів та резерву забезпечення майбутніх виплат та платежів і, навіть ті вчені, статті яких опрацьовані в ході написання даної роботи розкривали у своїх працях тільки нормативне регулювання даних об'єктів. Лише І.М. Качор розкриває у своїй статті методи інвентаризації резерву відпусток.

Також запропоновано ведення Відомостей обліку витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів, які допоможуть не тільки надавати більш повну інформацію про нарахування та списання даних об'єктів управлінському персоналу, але й допоможуть перевірити їх залишки під час інвентаризації відповідно до інструкції № 69.

#### Список використаної літератури

1. *Бардаш С.В., Давидюк Т.В.* Інвентаризація: практикум. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" – Житомир. ЖІТІ, 1999. – 224 с. 2. *Бондар В.П.* Вопросы инвентаризации в экономической литературе: [учебное пособие] / Бондар В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 868 с. 3. *Бутинець Ф.Ф.* Контроль і ревізія [підруч. для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 560 с. 4. *Василевич О.* Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх витрат / О. Василевич // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 109. – С. 28-29. 5. *Золотухін О.* Інвентаризація майбутніх витрат і забезпечення / О. Золотухін // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 38(80). – С. 34-36. 6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94&chk=4/>. 7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

МЕЛЬНИК Ерна Георгіївна – аспірант Вінницького кооперативного інституту

Наукові інтереси:  
– бухгалтерський облік

