

Сучасний підхід до організації обліку доходів і витрат майбутніх періодів в аналізі фінансово-господарської діяльності підприємства

Ковтуненко Ю.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Одеського національного політехнічного університету

Боярська А.Д.

магістр
Одеського національного політехнічного університету

Заплетнюк Д.К.

магістр
Одеського національного політехнічного університету

У статті проаналізовано вітчизняні і зарубіжні організаційні підходи, а також нормативну базу України щодо бухгалтерського обліку доходів і витрат майбутніх періодів на підприємстві. Стаття розкриває сутність таких понять, як «доходи майбутніх періодів» та «витрати майбутніх періодів». Розглянуто теоретичні та методичні основи обліку та аналізу доходів і витрат майбутніх періодів, запропоновано альтернативну методику їх організації, порядку та розподілу.

Ключові слова: доходи майбутніх періодів, витрати майбутніх періодів, аналіз, організація бухгалтерського обліку.

Ковтуненко Ю.В., Боярская А.Д., Заплетнюк Д.К. СОВРЕМЕННЫЙ ПОДХОД К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В АНАЛИЗЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье проанализированы отечественные и зарубежные организационные подходы, а также нормативная база Украины по бухгалтерскому учету доходов и расходов будущих периодов на предприятии. Статья раскрывает сущность таких понятий, как «доходы будущих периодов» и «расходы будущих периодов». Рассмотрены теоретические и методические основы учета и анализа доходов и расходов будущих периодов, предложена альтернативная методика их организации, порядка их распределения.

Ключевые слова: доходы будущих периодов, расходы будущих периодов, анализ, организация бухгалтерского учета.

Kovtunenکو Y.V., Boyarsky A.D., Zapletniuk D.K. MODERN APPROACH TO THE ORGANIZATION OF INCOME ACCOUNTING AND EXPENDITURES OF FUTURE PERIODS IN THE ANALYSIS OF THE FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY OF THE ENTERPRISE

The article analyzed domestic and foreign organizational approaches, and the regulatory framework of Ukraine on the accounting of incomes and expenses of future periods at the enterprise. The article reveals the essence of such concepts as "incomes of future periods" and "expenses of future periods". Theoretical and methodical bases of the account and the analysis of incomes and charges of the future periods are considered and the alternative technique of their organization, an order of their distribution is offered.

Keywords: incomes of future periods, expenses of future periods, analysis, organization of accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Під час аналізу фінансового становища підприємства як на теорії, так і на практиці доходи та витрати майбутніх періодів постійно викликають дискусійний характер. Неоднозначність їх складу та практичний вплив цієї категорії доходів та витрат на розмір фінансового результату підприємства виставляють актуальність теми дослідження.

Нинішня криза виробничої галузі, ключовою ланкою якої є підприємство, підкреслила значимість цієї теми. Всі сфери державних реформ певною мірою торкаються економіки, яка впливає на підприємства. Відсутність чіткого контролю та єдиного методу обліку доходів і понесених витрат підприємства, нечітке законодавче підґрунтя досить сильно впливають на фінансовий результат підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання економічного аналізу доходів і витрат майбутніх періодів розглядалися в працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, К. Ватерстон, В.М. Саприкін, Р.Я. Вейцман, Г.С. Суков. Е. Бріттон. Загалом аналіз витрат досліджували досить багато зарубіжних і вітчизняних вчених, таких як Є.Н. Басовська, Г. Голл, Т. Вечорка, Н.В. Гришко, М.А. Болюх, В.М. Івахненко, В.С. Терещенко.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Доходи і витрати майбутніх періодів виконують роль фінансового важеля для регулювання фінансових результатів діяльності підприємства. Проте досить проблемною є регламентація означеної економічної категорії. У більшості спеціалістів досить різняться відповіді на запитання, що в підсумку повинно бути віднесене до доходів та витрат майбутніх періодів. Деякими фахівцями було запропоновано зовсім вилучити їх з балансу та перекваліфікувати в інші доходи та витрати, що є в їхньому складі. Також законодавча база України не регламентує необхідною мірою такі категорії, як доходи чи витрати майбутніх періодів. Тому підприємства, виходячи з власних міркувань, самостійно визначають склад даних доходів чи витрат. Тому, незважаючи на всі наявні роботи, досить доцільно узагальнити та допрацювати означену тему для подальшого правильного використання у фінансовій звітності підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення теоретичних аспектів вітчизняних, зарубіжних вчених та законодавчої бази України для виявлення сутності таких категорій, як «доходи майбутніх періодів» та «витрати майбутніх періодів»; пропозиція альтернативного підходу до класифікації цієї категорії, тобто її сутності, обліку та розподілу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час проведення аналізу для розкриття цієї теми було виявлено, що більшість навчальних джерел з економічного аналізу не розглядає доходи та витрати майбутніх періодів як окрему категорію. Однак немає сумніву, що доходи і витрати майбутніх періодів безпосередньо впливають на собівартість реалізованої продукції та фінансовий результат підприємства, що міцно пов'язується з економічною та юридичною сферами виникнення даних доходів та витрат.

Отже, доходи майбутніх періодів – це кошти, які були отримані підприємством в звітному періоді, проте відносяться, згідно з правилами бухгалтерської звітності, до майбутніх періодів, тому що не були підкріплені жодними відповідними витратами [1; 3].

Зокрема, через брак струнких рекомендацій на законодавчому рівні підприємства, виходячи зі своєї специфіки, самотужки визначають, які доходи доцільно визначати як доходи майбутніх періодів. На рис. 1 наведено склад доходів майбутніх періодів для підприємств.



Рис. 1. Склад доходів майбутніх періодів

Витрати майбутніх періодів – це витрати, які були сплачені в звітному чи попередніх звітних періодах, а також відносяться до собівартості реалізованої продукції в подальших звітних періодах шляхом капіталізації, що дає змогу підприємству отримати економічну вигоду в майбутньому [1].

Відповідно до правил та стандартів бухгалтерського обліку, а також залежно від специфіки діяльності підприємства до витрат майбутніх періодів відносять витрати, які наведені на рис. 2.

Головною перешкодою раціонального обліку доходів та витрат майбутніх періодів є те, що в балансі підприємство повинно відображати майно, якого фактично ще не існує. Насамперед необхідно відокремити зі складу цієї економічної категорії приховану дебіторську заборгованість. Тобто не рекомендується відносити до складу «майбутніх забезпечень» платежі, за котрі відповідальна певна людина, що повинна їх відшкодувати. Інакше, коли відповідальної особи немає, підприємству доцільно віднести дані витрати до забезпечень майбутніх періодів [2].

Система обліку доходів і витрат майбутніх періодів повинна регулюватись різними нормативними документами. Проте, якщо розглядати роздільно доходи та витрати діяль-

ності підприємства, ми знайдемо досить багато законодавчих актів, які регламентують дані економічні об'єкти, а також де витрати і доходи майбутніх періодів аналізуються як їх складова, а не як окрема система. Окрім Положень (стандартів) та Плану рахунків бухгалтерського обліку, сутність даних доходів та витрат висвітлюється в Постанові про затвердження методики оцінки майна та в Постанові з організації обліку в Україні, але безпосередньо предметом аналізу ця економічна категорія не є (табл. 1).

З табл. 1 наводиться висновок, що головним законодавчим, нормативним та інструктивним підґрунтям обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999р. з новими змінами і додатками, що розкриває правові положення регулювання, побудови, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та складання фінансової звітності в Україні. Цей Закон визначає цілі бухгалтерського обліку та фінансової звітності кожного підприємства незалежно від його форм власності [4].

Окремого нормативного документа, що регламентує доходи і витрати майбутніх періодів, немає, а в перерахованих вище актах містяться деякі складові, що зможуть послужити підґрунтям для подальшого вивчення

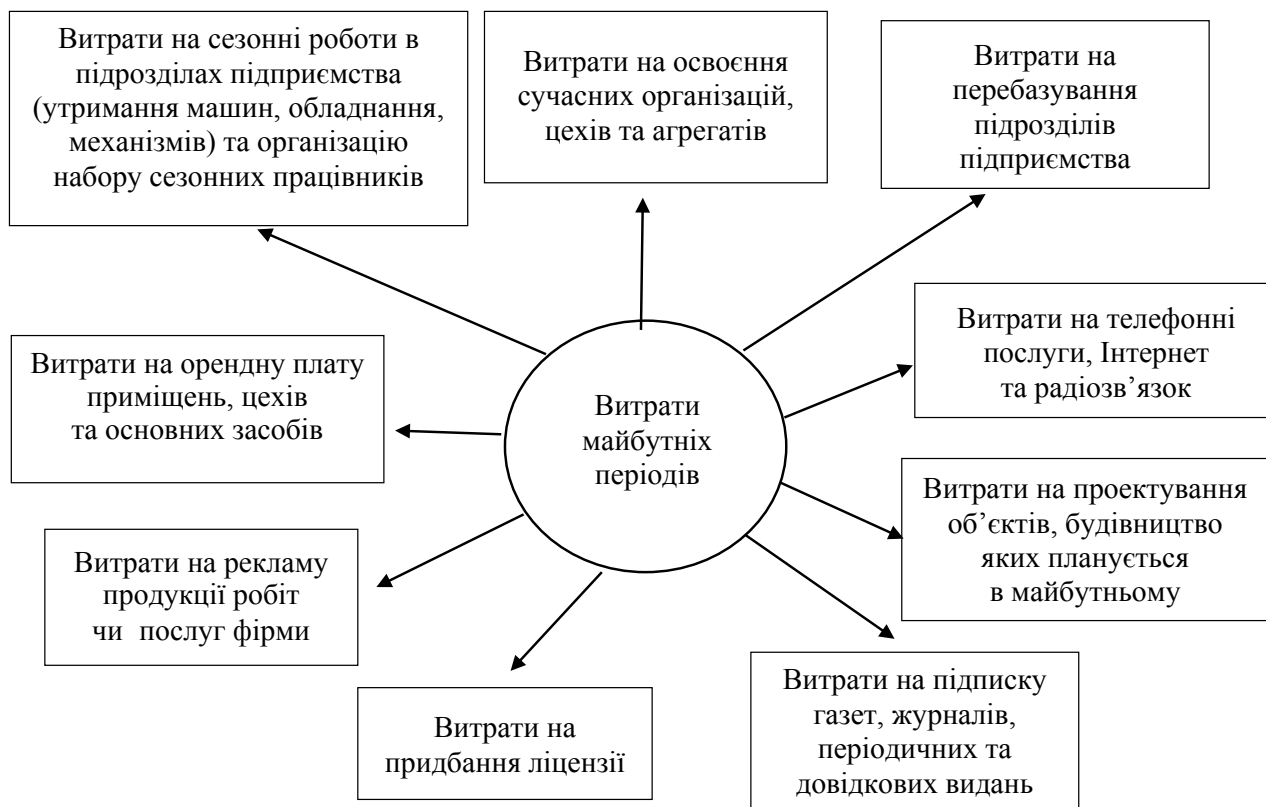


Рис. 2. Склад витрат майбутніх періодів

цієї теми. Зокрема, в них ми можемо знайти аналіз рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а також роз'яснення окремих їх операцій та аналіз їх впливу на собівартість реалізованої продукції, на дохід звітного періоду, на фінансовий результат підприємства загалом.

Безпосередньо в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Вимоги

до фінансової звітності» від 21 червня 1999 р. № 391/3684 надаються саме визначення цієї категорії, їх склад та структура [1].

Не менш важливим етапом в дослідженні є висвітлення запитань з обліку й аналізу доходів і витрат майбутніх періодів у наукових джерелах.

Дані питання організації обліку розглядаються в статтях, опублікованих у періодич-

Таблиця 1

Нормативні акти, які регулюють питання обліку доходів і витрат майбутніх періодів

Нормативне джерело	Стислий зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. [4]	Цей Закон є основною законодавчою, нормативною та інструктивною базою обліку на підприємстві. Він визначає правові засади регулювання, організації, а також головні цілі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. У Законі зазначено поняття бухгалтерського обліку, доходу, витрат, зобов'язання, господарської операції, а також відповідність нарахування доходів та витрат для складення фінансової звітності.
Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [5]	Підприємства завдяки виробництву і реалізації готової продукції отримують доходи в звітному та подальших періодах. У Податковому Кодексі визначаються об'єкт оподаткування, правила ведення податкового обліку, ставки оподаткування, а також порядок нарахування та строки сплати податку на прибуток.
НП(С)БО 1 «Вимоги до фінансової звітності» від 21 червня 1999 р. № 391/3684 [1]	Даний стандарт визначає мету, склад і правила підготовки фінансової звітності підприємства, а також основні вимоги для визначення його елементів. Його засади використовуються в фінансовій звітності усіх форм та видів власності, які повинні надавати фінансову звітність узгоджено з законами України. В ньому зазначено, що доходи та витрати майбутніх періодів обов'язково повинні бути відображені в Балансі підприємства.
НП(С)БО 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 р. № 20 [6]	Даний стандарт застосовується підприємствами та іншими організаціями, а також визначає методіку формування інформації в бухгалтерському обліку та враховує особливості оцінки зобов'язань, що встановлюють інші положення бухгалтерського обліку. Згідно з положенням такі категорії, як «доходи майбутніх періодів» та «витрати майбутніх періодів», відокремлюються як види зобов'язань, які з'явилися в звітному періоді та підлягають погашенню в подальших звітних періодах.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, (затверджена МФУ від 31 березня 1999 р. № 291) [7]	Дана Інструкція утворює призначення і систему ведення рахунків бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб. В даній інструкції визначено, що за кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається накопичення доходів майбутніх періодів, а в дебеті даного рахунку – їх списання. Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» відображає накопичення даних витрат в дебеті рахунку, списання – в кредиті, а також включення їх до структури витрат звітного періоду. Аналізуються рахунки, з якими кореспондують рахунки 69 «Доходи майбутніх періодів» та 39 «Витрати майбутніх періодів».
НП(С)БО 14 «Оренда» від 28 липня 2000 р. № 181 [8]	Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів, що є одним з елементів доходів майбутніх періодів, а також їх розкриття у фінансовій звітності.
НП(С)БО 15 «Дохід» від 29 листопада 1999 р. № 290 [9]	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. В стандарті зазначені визначення та класифікація доходу, а також його оцінка.

них виданнях, наукових працях українських і зарубіжних вчених, таких як К.В. Молибога [10], К.В. Терещенко [11], П.О. Куцик [12], Л.М. Куньовська, [15], С.М. Максутов [16], В.М. Саприкін [17], Я.В. Соколов [2], які детальніше наведені в табл. 2.

Виходячи з результатів табл. 2, можна сказати, що вчені намагаються дати свою стислу характеристику специфіці визначення, обліку та їх списання на доходи і витрати на звітних періодах. Існує досить багато пропозицій щодо вдосконалення обліку цієї економічної категорії задля зменшення собівартості про-

дукції, збільшення рентабельності підприємства та покращення фінансового результату. Проте не всі пропозиції мали позитивні відгуки від інших вчених та можуть суперечити міжнародним стандартам бухгалтерського обліку [18].

Господарські операції, що зумовлюють появу доходів і витрат майбутніх періодів та їх погашення щодо зобов'язання, підлягають, згідно з законами України про фінансову звітність, відображенню в облікових регістрах, тобто необхідним чином оформленою первинною документацією чи регістрів аналітич-

Таблиця 2

Питання щодо обліку доходів майбутніх періодів, які розглядалися у періодичних виданнях

Джерело	Короткий зміст статті
К.В. Молибога [10]	Автор дає визначення доходів і витрат майбутніх періодів згідно з НП(С)БУ 1 «Вимоги до фінансової звітності». Він характеризує об'єкти обліку та приводить основні терміни, що застосовуються підприємством під час формування даних доходів та витрат і наводить приклади рахунків, на яких відображаються операції з оренди основних засобів та транспортних послуг з урахуванням авансових орендних платежів, визнаних доходами майбутніх періодів для орендодавця і витратами майбутніх періодів для орендатора.
К.В. Терещенко [11]	Стаття містить результати проведеного автором дослідження сутності категорій доходів і витрат майбутніх періодів в історичній ретроспективі, камеральній та патримоніальній бухгалтерії, а також їх місця в статичній і динамічній теоріях фінансової звітності.
П.О. Куцик [12]	Автор дає визначення, спираючись на НП(С)БУ 11 «Зобов'язання», та розглядає організаційні підходи до бухгалтерського обліку доходів і витрат майбутніх періодів на підприємстві. Обґрунтовано напрями удосконалення організації обліку цих економічних категорій та порядку їх розподілу.
П.О. Куцик [13]	Автор характеризує нормативну базу, супровідні документи та описує розподіл та термін списання доходів і витрат майбутніх періодів на звітні періоди.
О.Є. Дубровська [14]	Автор проводить порівняльний аналіз нормативного регулювання бухгалтерського обліку доходів і витрат в Білорусі, РФ і в Україні.
Л.М. Куньовська [15]	Автор посилається на роботу І.Я. Омецінської, даючи її визначення доходів майбутніх періодів. У статті йдеться про ведення обліку доходів майбутніх періодів зарубіжних країн та методи їх списання та корегування.
С.М. Максутов [16]	Автор називає нормативно-методичну базу доходів майбутніх періодів, приводить власне визначення доходів та послуг та показує приклади списання збитків як доходів майбутніх періодів.
В.М. Саприкін [17]	У роботі автор дає характеристику витрат майбутніх періодів та зазначає, що дані витрати можна відображати як в активі (вже понесені витрати або сплачені наперед), так і в пасиві (нарахування витрат), що суперечить НП(С)БО 1, оскільки рахунок № 39 є активним, а нарахування повинно бути в активі, списання – в пасиві.
Я.В. Соколов [2]	Автор намагається сформулювати всі загальні відомості про витрати майбутніх періодів, також списання їх на витрати звітного періоду та дати їм свою загальну характеристику, виходячи з правил бухгалтерського і фінансового обліку в Україні.

Таблиця 3

Інформаційна база виникнення та списання доходів і витрат майбутніх періодів

Група	Джерела інформації
Первинні документи	Договір оренди, прибутковий касовий ордер, виписка банку, договір передплати, квитанція, проїзний документ, розрахунковий документ, договір про надання послуг, акти-вимоги, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки, гарантійні бланки на ремонт, акти приймання товару на експертизу тощо.
Рахунки бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 30 «Готівка», 39 «Витрати майбутніх періодів», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 69 «Доходи майбутніх періодів», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 703 «Дохід від реалізації товарів і послуг», 713 «Дохід від операційної оренди активів», 732 «Відсотки одержані», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».
Облікові реєстри	Журнал 5, 5А, 6.
Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», ф. № 6 «Звітність за сегментами».
Статистична звітність	Ф. № 1П-НПП (річна) «Звіт про виробництво промислової продукції».
Інші джерела	Норми і нормативи споживання матеріальних, трудових та інших ресурсів; матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад; конструкторська і технологічна документація; ліцензії; патенти.

ного обліку. Інформаційна база, яка зумовлює факт виникнення та списання доходів і витрат майбутніх періодів, наведена у табл. 3.

В табл. 3 розглянуті всі джерела інформації виникнення цієї економічної категорії, такі як первинні документи, а також показано, на яких рахунках відображають та кореспондують, показана звітність підприємства, що повинна відображати дані доходи та витрати.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, в цьому дослідженні були розглянуті теоретичні та методичні основи обліку і аналізу доходів і витрат майбутніх періодів. Було виявлено, що жоден нормативний документ в Україні не регламентує таку економічну категорію, як доходи чи витрати майбутніх періодів, а є лише їхньою складовою, через що можуть виникати труднощі в обліку даних

доходів та витрат на підприємстві. Склад та структура цієї економічної категорії досить різноманітні і мають власні особливості відображення в бухгалтерському обліку. Зокрема, для відображення даних доходів використовується пасивний рахунок № 69 «Доходи майбутніх періодів», для витрат – активний рахунок № 39 «Витрати майбутніх періодів». Було виявлено, що контроль за даними доходами та витратами досить важливий, адже вони слугують економічним важелем для корегування доходів, собівартості та фінансового результату підприємства в звітному періоді. Тому за некоректного відображення та списання доходів і витрат майбутніх періодів виникає викривлення фінансової звітності підприємства, що може призвести до значних збитків чи навіть до банкрутства підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Соколов Я.В. Расходы будущих отчетных периодов: форма и содержание / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 8. – С. 91–93.
3. Ковтуненко Ю.В. Сутність поняття «доходи майбутніх періодів на підприємстві» / Ю.В. Ковтуненко, А.Д. Боярська // Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (19–20 травня 2016 р.). – Тернопіль, 2016. – С. 202–204.
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XII із змінами і доповненнями.
5. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/lawsshow/z0085-00>.
10. Молибога К.В. Доходи майбутніх періодів / К.В. Молибога // Незалежний аудитор. – 2013. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_KP_SN2010/Economics/63705.doc.Htm.
11. Терещенко К.В. Генезис бухгалтерської думки про економічну сутність категорій доходів майбутніх періодів / К.В. Терещенко / Адвокат бухгалтера. – 2013. – № 21. – С. 23–29.
12. Куцик П.О. Сучасний підхід до організації обліку доходів майбутніх періодів / П.О. Куцик // Інтерактивна бухгалтерія. – 2014. – № 48. – С. 10.
13. Куцик П.О. Проблемні аспекти обліку, аналізу та контролю доходів майбутніх періодів / П.О. Куцик // Науковий клуб. – 2014. – № 15. – С. 3–5.
14. Куньовська Л.М. Міжнародний досвід коригування доходів між періодами / Л.М. Куньовська // Дебет – Кредит. – 2014. – № 10/8. – С. 29–35.
15. Дубровская О.Е. Сравнительный анализ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета доходов и расходов в Республике Беларусь, РФ и на Украине / О.Е. Дубровская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. – № 4(86). – С. 48–50.
16. Максатов С.М. Бухгалтерські проблеми обліку доходів. Доходи, яких ще немає / С.М. Максатов // Бізнес-Бухгалтерія. – 2014. – № 31/1.
17. Саприкін В.М. Витрати майбутніх періодів : дис. ... докт. екон. наук / В.М. Саприкін. – М., 2008. – 166 с.
18. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів в аналізі фінансово-господарської діяльності підприємств / Е.Г. Мельник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 3. – С. 1–11.