

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ І АУДИТУ

МЕЛЬНИК ЕРНА ГЕОРГІЇВНА

УДК 657.471

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ:
ТЕОРІЯ І МЕТОДИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2011

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку в Національній академії статистики, обліку і аудиту.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Пилипенко Олексій Іванович,
Національна академія статистики,
обліку і аудиту,
декан факультету банківської справи

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Бутинець Франц Францович,
Житомирський державний
технологічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук, доцент
Озеран Алла Володимирівна,
Державний вищий навчальний заклад
“Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”,
докторант кафедри обліку підприємницької діяльності

Захист відбудеться “22” лютого 2011 р. о 16-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку і аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку і аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий “20” січня 2011 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. В умовах розвитку ринкової економіки значна увага приділяється витратам підприємства, мінімізація яких є запорукою ефективної діяльності суб'єкта господарювання. Однією з їх важливих складових є витрати майбутніх періодів. Аналіз фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності, розмірів та сфер економічної діяльності за останні три роки показав, що за даний період величина витрат майбутніх періодів збільшилася майже на 75 %. Управління витратами, що базується на точних облікових даних, забезпечує створення резервів підвищення результативності діяльності, дозволяє формувати думку про конкурентоспроможність підприємства.

Бухгалтерський облік є системою інформації про господарські процеси на підприємстві, а його методологія постійно розвивається для вибору оптимального відображення вказаних процесів. Нині високорентабельне підприємство може бути постійно збитковим, оскільки така категорія як витрати майбутніх періодів досить суттєво впливає та визначає величину фінансових результатів суб'єктів господарювання. Як в теорії, так і на практиці, при аналізі фінансового стану підприємства витрати майбутніх періодів часто викликають до себе неоднозначне ставлення. Багато фахівців по-різному вирішують питання про те, які саме витрати мають бути віднесені до витрат майбутніх періодів. Нечіткість визначення змісту та суттєвий вплив таких витрат на величину фінансових результатів, недоліки підготовки облікової інформації про їх величину та зміну, визначають актуальність даного дослідження.

Значна кількість вітчизняних і зарубіжних наукових праць присвячена вивченню питань бухгалтерського обліку різних видів витрат. Серед науковців, які досліджували зазначені питання, слід відмітити П.С. Безрукіх, С.В. Бойко, Ф.Ф. Бутиця, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимовича, Г. Голла, І.Є. Давидовича, Н.В. Дембінського, С.М. Деньгу, А.А. Додонова, В.Б. Івашкевича, О.А. Каплун, С. Кузнецову, І.О. Ламікіна, А.В. Озеран, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, І.М. Пожарицьку, О.Л. Примаченко, В.В. Сержанова, В.В. Сопко, В.І. Стояна, А.Д. Трусова, А.Д. Шеремета. Сутність витрат майбутніх періодів, їх склад та питання класифікації досліджували Н.Г. Волков, М.О. Воронова, Л. Гуменюк, Ю.А. Кузьмінський, Т.О. Меліхова, Н.В. Парушина, В.В. Патров, В.М. Саприкін, І.І. Сахарцева, Я.В. Соколов, С.Р. Яцишин та ін.

Із врахуванням результатів проведених досліджень в роботі акцентовано увагу на проблемних питаннях, які ще потребують вирішення, зокрема: формування понятійного апарату щодо витрат майбутніх періодів, визнання таких витрат в бухгалтерському обліку, визначення їх класифікації та складу для можливості облікового відображення з врахуванням потреб управління; організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку та контролю витрат майбутніх періодів; розкриття інформації про даний вид витрат у бухгалтерській звітності підприємства.

Відсутність досліджень з проблемних питань організації та методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів, необхідність розробки науково-обґрунтованих рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю даного виду витрат з урахуванням напрацювань вітчизняних і зарубіжних вчених визначили актуальність та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку і аудиту за темою “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія та організація” (номер державної реєстрації 0108U005948). У межах наукової програми автором проведені дослідження, пов'язані з розробкою пропозицій з організації та методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій з витратами майбутніх періодів, що сприятиме ефективному управлінню діяльністю підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано наступні завдання:

- з'ясувати сутність терміну “витрати майбутніх періодів” та визначити їх місце в господарському кругообороті підприємства для визначення підходів до їх облікового відображення;
- встановити особливості бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів в країнах світу для можливості удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку таких витрат;
- систематизувати існуючі підходи до класифікації витрат майбутніх періодів для цілей бухгалтерського обліку;
- дослідити процес документування господарських операцій з нарахування, амортизації та списання витрат майбутніх періодів і встановити шляхи його удосконалення;
- визначити організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів для системного та повного їх відображення;
- виявити можливості удосконалення обліку розкрити процес комп'ютеризації облікового відображення витрат майбутніх періодів, запропонувати шляхи удосконалення існуючих бухгалтерських програм в частині обліку даного об'єкту;
- визначити елементи організації та методики внутрішнього контролю витрат майбутніх періодів на підприємстві, зокрема їх інвентаризації;
- встановити порядок та особливості проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів як специфічного об'єкту контролю для вчасного виявлення помилок та порушень в бухгалтерському обліку таких витрат.

Об'єктом дослідження є облікове відображення витрат майбутніх періодів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів на підприємстві.

Методи дослідження. У ході проведеного дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності витрат майбутніх періодів, удосконалення методичних підходів щодо обліку даних витрат в роботі використано методи індукції та дедукції; методи теоретичного узагальнення, системного підходу. Шляхом застосування методів аналізу і синтезу визначено, що витрати майбутніх періодів мають значний вплив на економічну привабливість підприємства. Історичний метод використовувався для дослідження існуючих концепцій розуміння поняття «витрат» та класифікації витрат майбутніх періодів. За допомогою методу наукової абстракції та системного підходу обґрунтовано необхідність розробки комплексної системи заходів організації та методики бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат майбутніх періодів. При розробці інформаційної моделі облікового відображення у звітності витрат майбутніх періодів застосовувався метод формалізації. Використання зазначених методів дослідження сприяє підвищенню ефективності впровадження та забезпечення системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, контролю, офіційні статистичні матеріали, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, нормативно-правові акти, які регулюють питання обліку витрат та витрат майбутніх періодів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці рекомендацій, які практичне застосування для удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів для ефективної діяльності вітчизняних підприємств. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

вперше одержано

– теоретичне обґрунтування системи внутрішнього контролю за дотриманням порядку визнання, амортизації та списання витрат майбутніх періодів (визначено мету, завдання, суб'єкти, об'єкти, етапи контролю, робочі документи, методику), що включає подвійний напрям інвентаризації таких витрат з метою збереження майна підприємства та уникнення маніпулювання розміром його прибутку;

удосконалено

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з нарахування та списання витрат майбутніх періодів, що включає критерії визнання таких витрат, зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку, бухгалтерську модель формування показників фінансової звітності в частині витрат майбутніх періодів, що дозволило

оптимізувати облікові процедури та створити відповідні інформаційні потоки для прийняття управлінських рішень;

– склад і класифікацію витрат майбутніх періодів (за можливістю повернення, за видами діяльності, за терміновістю, за фінансовим характером), що сприяє розробці системи аналітичного обліку даних витрат для формування інформаційного забезпечення для управління ними;

– документальне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з нарахування, амортизації та списання витрат майбутніх періодів, яке включає пакет первинних документів, графік документообігу та внутрішню звітність, що дозволяє створити єдину інформаційну модель для управління даним видом витрат;

дістало подальший розвиток

– визначення поняття витрат майбутніх періодів як зменшення активів або збільшення зобов'язань, які відбулися в поточному звітному періоді, але не можуть включатися до нього відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, що підлягають амортизації протягом наступних звітних періодів й включаться до поточних витрат діяльності або до собівартості готової продукції;

– відображення в бухгалтерському обліку витрат майбутніх періодів в умовах комп'ютеризації обліку в частині впровадження пакету внутрішньої звітності в програмне забезпечення “1С: Бухгалтерія”, що сприятиме ефективному управлінню даними витратами та контролю за їх нарахуванням, амортизацією та списанням;

– напрями удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів на основі досвіду зарубіжних країн в частині класифікації даного виду витрат, особливостей їх амортизації та списання, облікового відображення, розкриття у бухгалтерській звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій з удосконалення порядку організації та методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність:

– методика бухгалтерського обліку господарських операцій з нарахування та списання витрат майбутніх періодів, яка включає пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку, порядку облікового відображення операцій (Товариство з обмеженою відповідальністю “Експрес”, довідка № 151/2 від 17 лютого 2009 р.);

– пакет типових форм первинних документів для бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів та внутрішні звіти для цілей управління та контролю за даними видами витрат (Товариство з обмеженою відповідальністю виробничо-комерційне підприємство фірма «Тірас», довідка № 378/2 від 16 грудня 2008 р.);

– методика внутрішнього контролю витрат майбутніх періодів в частині розробленої програми контролю, порядку здійснення подвійної інвентаризації витрат майбутніх періодів, яка включає контрольні процедури з перевірки активів, списаних на витрати майбутніх періодів, та з перевірки фактичної наявності даних

витрат і правильності їх амортизації та списання на витрати діяльності (Товариство з обмеженою відповідальністю “Електрокабель”, довідка № 185/1 від 21 жовтня 2009 р.);

– пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку, організації та методики господарського контролю витрат майбутніх періодів, які використано в ході розробки навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік І”, “Контроль і ревізія”, “Організація і методика аудиту підприємницької діяльності” в Житомирському державному технологічному університеті (довідка № 44-45/87, від 27 січня 2010 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з організацією й методикою бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів на підприємстві.

Апробація результатів дисертаційного дослідження. Основні положення дисертаційного дослідження пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку на 5 міжнародних і всеукраїнських конференціях, зокрема: Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (м. Житомир, 2009); V-ій Міжнародній науково-практичній конференції “Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей” (м. Краматорск, 2009); VIII-ій Міжнародній науково-практичній конференції “Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти” (Житомир, 2009); Восьмій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (м. Житомир, 2010); Шостій Міжнародній науково-практичній конференції “Aktualne problemy nowoczesnych nauk – 2010” (м. Пшемишль, Польща, 2010).

Публікації. За результатами дослідження у фахових виданнях опубліковано 8 статей загальним обсягом 6,26 друк. арк. (особисто автору належить – 5,93 друк.арк.), 5 тез доповідей загальним обсягом 0,92 друк. арк. (особисто автору належать – 0,67 друк.арк.).

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних літературних джерел. Основний зміст викладено на 172 сторінках друкованого тексту, у тому числі 21 таблиця на 31 сторінці, 29 рисунків, що займають 24 сторінки. Робота містить 10 додатків на 19 сторінках, список використаної літератури, що налічує 165 найменувань, на 17 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

В першому розділі **“Теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів”** встановлено місце категорії “витрати майбутніх періодів” в кругообороті капіталу за К. Марксом, розглянуто історичне походження бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів, досліджено закордонний досвід облікового відображення даних витрат та наведено склад і класифікацію витрат майбутніх періодів в Україні.

Виходячи з відсутності в економічній теорії досліджень щодо сутності витрат майбутніх періодів та їх місця в загальній теорії витрат, визначено взаємозв'язок бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів і теорії кругообігу капіталу К. Маркса. Дане дослідження дозволило встановити, що витрати майбутніх періодів виникають на етапі перетворення первинних грошових коштів у товари та інші оборотні активи підприємства, які забезпечують процес виробництва та діяльності підприємства в цілому.

Відсутність напрацювань в періодичній та наукового-практичній літературі щодо генезису та становлення витрат майбутніх періодів як економічної категорії унеможлиблює визначення сутності, складу та призначення витрат майбутніх періодів. Ретроспективний огляд категорії витрат майбутніх періодів дозволив встановити, що відображення даного виду витрат в обліку започатковано в XIV ст., теоретичні аспекти зародження проблеми почали привертати увагу науковців тільки з середини XIX ст.

Аналіз підходів до трактування поняття “витрати майбутніх періодів” дозволив удосконалити понятійний апарат, відповідно до чого запропоновано під витратами майбутніх періодів розуміти зменшення активів або збільшення зобов'язань, які здійснені в поточному звітному періоді, але не можуть включатися до нього відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат і підлягають амортизації протягом наступних звітних періодів до поточних витрат діяльності або до собівартості готової продукції.

Варіативність підходів вчених до трактування сутності та складу витрат майбутніх періодів, відсутність нормативних актів, які визначають склад та регламентують порядок обліку нарахування та списання витрат майбутніх періодів на підприємстві, викликає ряд суперечностей, що ускладнює роботу практикуючих фахівців.

В Україні витрати майбутніх періодів є малодосліджуваним об'єктом бухгалтерського обліку, що обумовлює виникнення проблем при веденні обліку даних витрат на практиці. Вивчення зарубіжних методик бухгалтерського обліку дало змогу встановити, що витрати майбутніх періодів можна групувати залежно від

їх призначення – активні та пасивні, передплачені та відкладенні, нефінансові та фінансові витрати майбутніх періодів тощо. Останню групу витрат майбутніх періодів (за фінансовою ознакою) запропоновано впровадити і в Україні.

Аналіз періодичних видань показав, що вчені вказують у своїх працях на відображення витрат майбутніх періодів у пасиві балансу на рахунку “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”. В ході дослідження визначено та доведено різницю між рахунками “Витрати майбутніх періодів” та “Забезпечення майбутніх витрат та платежів”, а також обґрунтовано необхідність відображення витрат майбутніх періодів лише у складі активів підприємства.

В ході дослідження встановлено, що склад витрат майбутніх періодів є різноманітним та постійно розширюється. Це призводить до того, що бухгалтер на законних підставах може віднести витрати підприємства до складу витрат майбутніх періодів, тим самим вплинути на розмір фінансового результату. У результаті дослідження проаналізовано та уточнено склад витрат майбутніх періодів (рис.1).

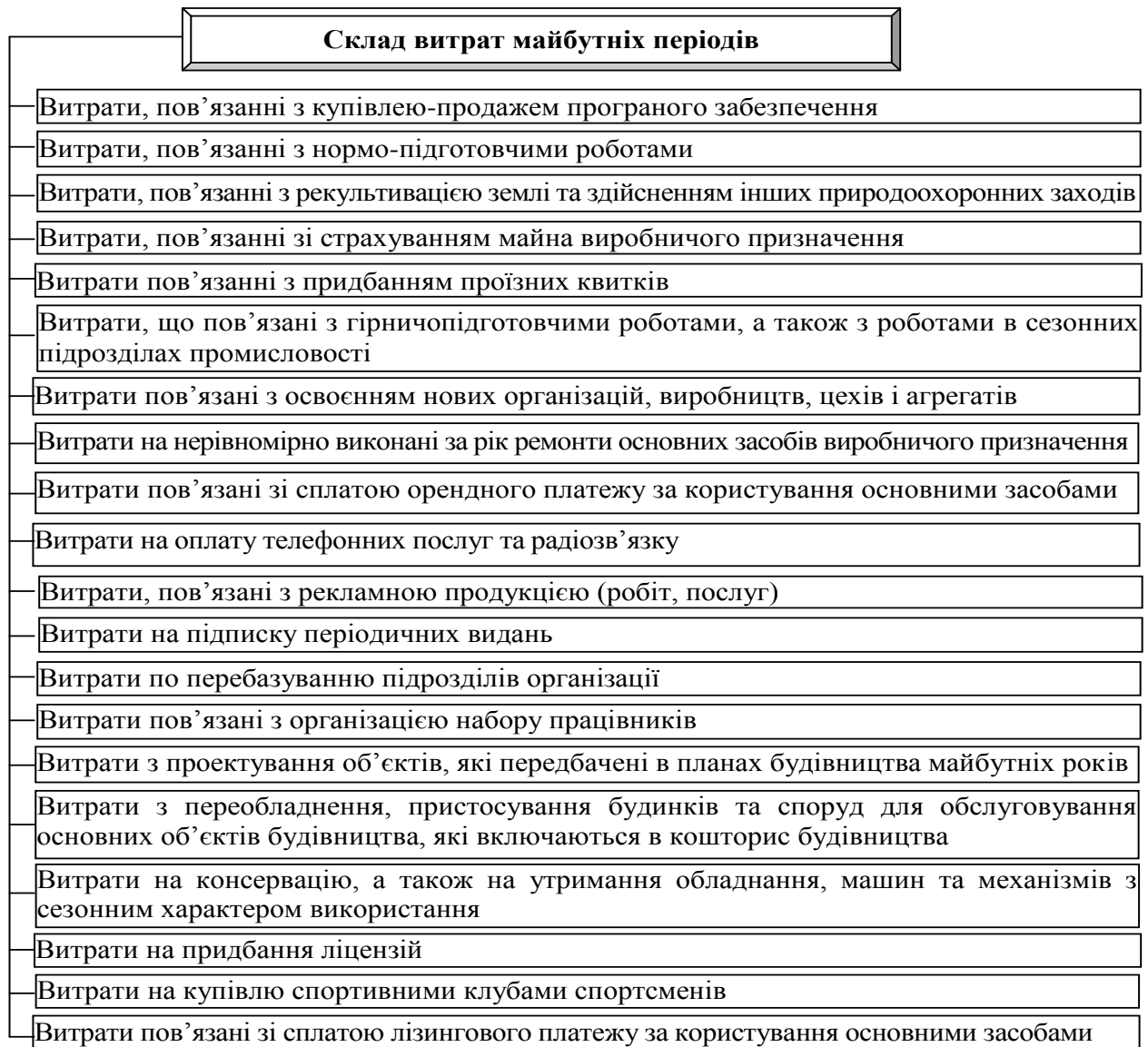


Рис. 1.Склад витрат майбутніх періодів

Уточнений перелік елементів витрат майбутніх періодів дозволить чітко розмежовувати такі витрати та уникати їх прямого віднесення на той чи інший вид витрат діяльності звітного періоду, тим самим несвідомо занижуючи реальний розмір прибутку підприємства.

Групування витрат майбутніх періодів за певною ознакою визначає розрізи аналітики, що забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку для отримання найбільш повної та точної інформації для управлінського персоналу.

Для з'ясування характеру витрат майбутніх періодів як об'єкту бухгалтерського обліку важливе значення має науково обґрунтована їх класифікація, тому в ході дослідження обґрунтовано ряд класифікаційних ознак витрат майбутніх періодів: за можливістю повернення, за видами діяльності, за часом списання, за фінансовим характером (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація витрат майбутніх періодів

Враховуючи ознаку терміновості витрат майбутніх періодів та зарубіжного досвіду у їх розподілі, запропоновано замінити поняття “розподіл витрат майбутніх періодів”, на “амортизацію витрат майбутніх періодів”, оскільки таке поняття найкраще відповідає даному процесу і визначає наявність декількох методів амортизації.

Беручи до уваги проблему відсутності нормативного регулювання порядку обліку витрат майбутніх періодів, запропоновано закріпити на законодавчому рівні склад витрат майбутніх періодів та можливі методи їх списання. Встановлено, що на сьогодні витрати майбутніх періодів амортизуються двома методами:

1) метод рівномірного розподілу – полягає в тому, що загальна сума витрат ділиться на період протягом якого дані витрати будуть списуватися;

2) метод кошторисних ставок – до розподілу приймаються всі витрати, які здійснено на підготовку об'єкта, що входить до складу витрат майбутніх періодів.

Крім того, для забезпечення оптимізації фінансового результату підприємств, які мають сезонний характер виробництва, запропоновано третій метод амортизації витрат майбутніх періодів за періодом отримання найбільшого доходу, який полягає в тому, що суб'єкт господарювання амортизує та списує дані витрати не щомісячно, а пропорційно сумі (розміру) отриманого прибутку.

Другий розділ “**Витрати майбутніх періодів у системі бухгалтерського обліку**” присвячено окресленню місця витрат майбутніх періодів у системі бухгалтерського обліку, розробці типових форм первинних документів, дослідженню організаційних та методичних положень обліку операцій з витратами майбутніх періодів, відображенню в бухгалтерському обліку даних витрат в умовах комп'ютеризації.

Встановлено, що в Україні не затверджено на законодавчому рівні типові форми первинних документів з обліку витрат майбутніх періодів. Для забезпечення достовірного та повного відображення нарахування, амортизації та списання витрат майбутніх періодів на основі вимог ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розроблено пакет первинних документів з обліку витрат майбутніх періодів (табл. 1).

Таблиця 1

Типові форми первинних документів для бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів

Типова форма	Назва документу	Призначення
ВМП-1	Відомість нарахування витрат майбутніх періодів	Використовується для відображення моменту виникнення витрат майбутніх періодів, визначення їх належності до певної групи витрат майбутніх періодів відповідно до цілей, на які вони були понесені, встановлення рахунків для їх обліку, витрачених активів, терміну повної амортизації на витрати звітного періоду
ВМП-2	Відомість амортизації витрат майбутніх періодів методом рівномірного розподілу	Застосовується для розрахунку сум амортизації витрат майбутніх періодів від дати їх нарахування (визнання) до моменту повної амортизації (списання). Використовується для витрат майбутніх періодів, одержання економічних вигід від яких у майбутньому планується отримувати рівномірно (тобто списання буде здійснюватися рівномірними частинами, відповідно до пропорцій отриманих благ від даного виду витрат)
ВМП-3	Відомість амортизації витрат майбутніх періодів методом кошторисних ставок	Формується для розрахунку сум амортизації витрат майбутніх періодів, одержання економічних вигід від яких в майбутньому планується отримувати залежно від фактичних розмірів визначеної бази амортизації (списання буде здійснюватися нерівномірними частинами, відповідно до пропорцій отриманих благ від даного виду витрат)
ВМП-4	Картка обліку руху витрат майбутніх періодів	Призначена для реєстрації фактів нарахування та амортизації витрат майбутніх періодів на витрати звітного періоду (за напрямами використання)

Даний пакет документів є засобом оперативного, системного та повного облікового відображення нарахування витрат майбутніх періодів та своєчасного їх списання на витрати звітного періоду, що є досить важливим для визначення фінансового результату підприємства.

Вивчення сучасної облікової практики свідчить про відображення в обліку усіх видів витрат майбутніх періодів загальною сумою в балансі підприємства, що знижує ефективність процесу контролю за різними складовими даних витрат.

Виходячи зі сутності витрат майбутніх періодів встановлено критерії визнання даного об'єкту обліку (рис. 3). Для потреб управління та полегшення обробки даних запропоновано поділяти витрати майбутніх періодів на довгострокові та короткострокові, які відображатимуться на однойменних бухгалтерських рахунках, що дозволить визначити частину витрат, які підлягатимуть амортизації протягом поточного періоду.



Рис. 3. Критерії визнання витрат майбутніх періодів в бухгалтерському обліку

Наведені на рис. 3 критерії дозволяють чітко розмежовувати витрати господарської діяльності підприємства та є основою побудови бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів.

Аналітичні розрізи даних рахунків пропонуємо виділити за основними ознаками: за відношенням до фінансової та не фінансової діяльності, за можливістю повернення даних витрат та за належністю до інших видів діяльності. Беручи до уваги вищенаведені пропозиції, запропоновано зміни показників форм фінансової звітності: ф. № 1 “Баланс” слід доповнити рядком 075 “Довгострокові витрати майбутніх періодів” в першому розділі та 255 “Короткострокові витрати майбутніх періодів” – в другому розділі активу балансу відповідно.

Запропоновані рахунки бухгалтерського обліку (185 “Довгострокові витрати майбутніх періодів”, 39 “Короткострокові витрати майбутніх періодів”) та удосконалення форм фінансової звітності є елементами розробленої моделі бухгалтерського відображення господарських операцій, пов’язаних з виникненням

та списанням витрат майбутніх періодів, а також формування відповідних показників фінансової звітності (рис. 4).

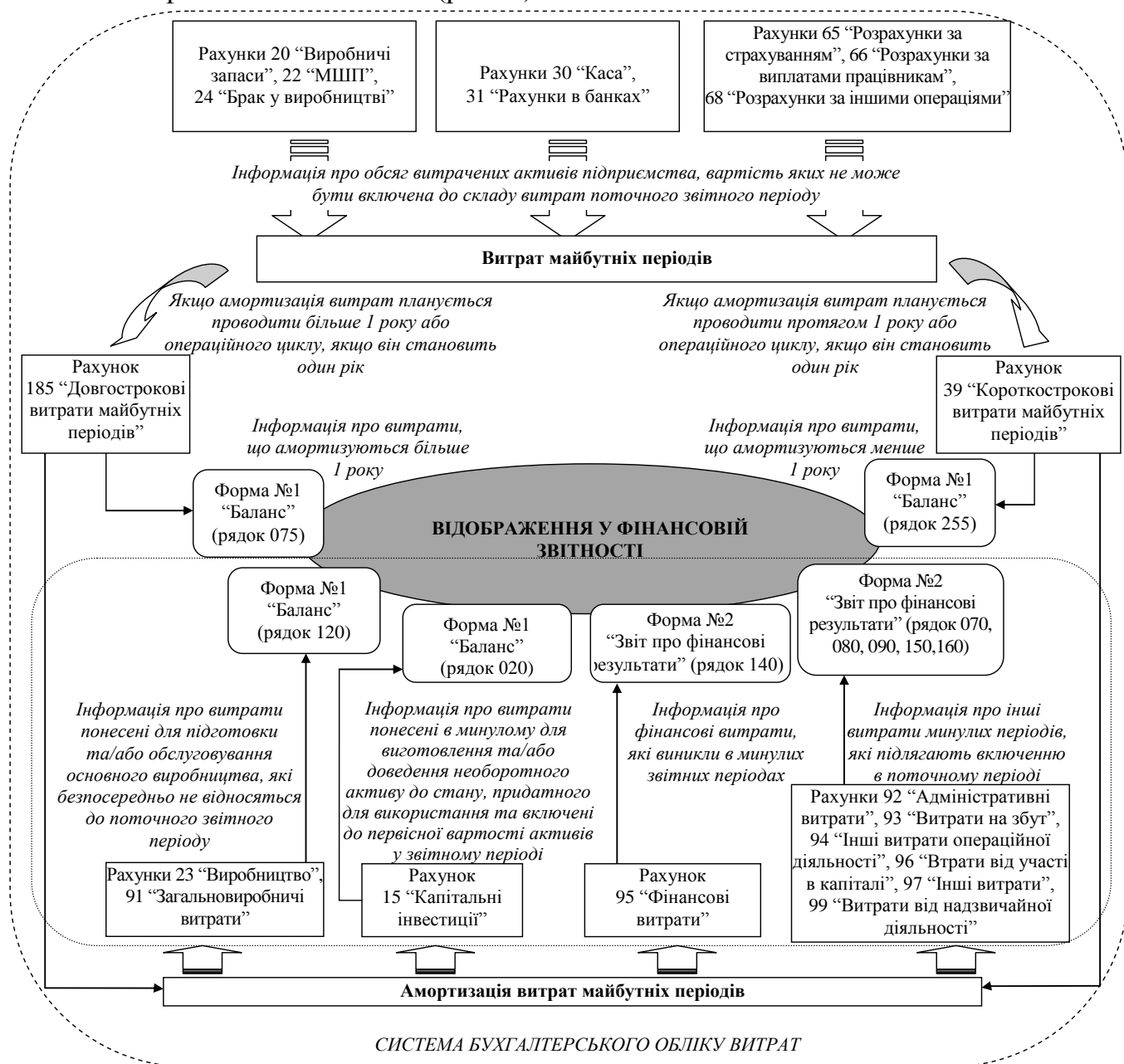


Рис. 4. Бухгалтерська модель формування показників фінансової звітності щодо витрат майбутніх періодів

Розроблена модель відображає основні напрями формування інформації про витрати майбутніх періодів у системі бухгалтерського обліку, що сприяє інформаційному забезпеченню процесу управління витратами підприємства.

Недосконалість програмного забезпечення з бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів, відсутність адекватної внутрішньої звітності, щодо даного виду витрат викликало необхідність дослідити ринок існуючого програмного забезпечення в частині бухгалтерського обліку та формування

звітності, проаналізувати можливості існуючих програмних продуктів та порівняти їх, виявивши при цьому оптимальний механізм ведення бухгалтерського обліку в розрізі витрат майбутніх періодів. В ході чого встановлено, що найбільш універсальним програмним продуктом з ведення бухгалтерського обліку є програма “1С: Бухгалтерія”, яка дозволяє впровадити не тільки запропоновані аналітичні розрізи витрат майбутніх періодів, але й пакет внутрішньої звітності. Крім того, запропоновано порядок комп’ютеризації бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів з використанням даного програмного продукту, який включає дії бухгалтера від моменту виникнення витрат майбутніх періодів до моменту їх повного списання, а також даний порядок містить напрями руху первинної та зведеної інформації про даний вид витрат.

У третьому розділі **“Внутрішній контроль витрат майбутніх періодів: організаційно-методичні положення”** розглянуто порядок проведення внутрішнього контролю витрат майбутніх періодів та запропоновано методику проведення інвентаризації даних витрат на підприємстві.

Розвиток бізнесу, поява великих корпоративних утворень, розширення міжнародних зв’язків та конкуренції зумовлюють постійне підвищення інтересу користувачів до отримання якісної та достовірної інформації про діяльність суб’єкта господарювання. Наслідком цього є необхідність перегляду методології бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів та створення ефективної системи внутрішнього контролю, яка б забезпечила отримання об’єктивної і достовірної інформації діяльності підприємства, його фінансовий стан, фінансові результати і ефективність прийняття управлінських рішень.

Необхідність своєчасного впливу на розмір витрат діяльності підприємства, зокрема, витрат майбутніх періодів, обумовила розробку процедури здійснення внутрішнього контролю даного виду витрат (рис. 5), а також чітке визначення завдань, об’єктів та джерел інформації. Така послідовність проведення контролю дозволить отримати точну, об’єктивну та правдиву інформацію про стан витрат майбутніх періодів в розрізі їх видів. Встановлено, що основним методом контролю таких витрат є інвентаризація.

У ході дослідження встановлено, що під інвентаризацією вчені розуміють перевірку об’єкта в натурі, проте, якщо говорити про витрати майбутніх періодів, то даний об’єкт обліку не має матеріальної форми. Проблема інвентаризації витрат майбутніх періодів полягає в тому, що вона передбачений Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства Фінансів України від 11.08.1994 р.

№ 69. Однак у даному документі зазначаються лише деякі положення про інвентаризацію даних витрат.



Рис. 5. Етапи проведення контролю витрат майбутніх періодів на підприємстві

Враховуючи те, що даний об'єкт обліку має безпосередній вплив на фінансовий результат і на законодавчому рівні відсутня затверджена методика проведення його контролю, запропоновано власну методику подвійної інвентаризації витрат майбутніх періодів, яка включає два блоки перевірки: 1) перевірка грошових коштів товарно-матеріальних цінностей та інших активів; 2) перевірка витрат майбутніх періодів.

Подвійна інвентаризація витрат майбутніх періодів складається з двох блоків: перевірка грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей й інших активів та безпосередня перевірка витрат майбутніх періодів. Перший етап інвентаризації полягає у перевірці матеріалів та грошових коштів, які списуються на витрати майбутніх періодів, а другий – перевірка нарахування, амортизація та порядку списання витрат майбутніх періодів. Крім того, запропоновано пакет робочих документів, які забезпечать акумулювання інформації про стан витрат майбутніх періодів таким чином, щоб вона стала доступною керівнику підприємства.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретичних та розробці організаційно-методичних положень з удосконалення організації й методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів. Воно міститься в наступних наукових і практичних результатах, одержаних автором:

1. Недосконалість понятійного апарату та неузгодженість думок науковців і практиків викликала необхідність визначення місця витрат майбутніх періодів в господарському кругообігу підприємства, а також уточнення дефініції терміну “витрат майбутніх періодів” для уніфікації його розуміння в обліковій науці та практиці. У результаті дослідження встановлено, що витрати майбутніх періодів відрізняються від загальноприйнятого розуміння витрат та визначаються як зменшення активів або збільшення зобов’язань, які здійснені в поточному звітному періоді, але не можуть включатися до нього відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Доведено, що витрати майбутніх періодів можуть виступати лише активом на підприємстві. Аналіз теорії кругообігу капіталу К. Маркса показав, що витрати майбутніх періодів виникають в момент перетворення первинних грошових коштів у товари та інші оборотні активи підприємства, які забезпечують процес виробництва та діяльності підприємства в цілому. Це сприяє встановленню моменту облікового визнання витрат майбутніх періодів та дозволяє прослідкувати механізм впливу даних витрат на фінансовий результат підприємства з його наступним відображенням в бухгалтерському обліку.

2. Аналіз закордонного досвіду щодо обліку витрат майбутніх періодів показав, що дані витрати виступають в балансі регулятором фінансового результату: завищення/заниження витрат поточних періодів спричиняє зміну розміру прибутку підприємства до оподаткування за звітний період. З врахуванням закордонного досвіду, запропоновано класифікувати витрати майбутніх періодів за ознаками поверненості та відношення до фінансової діяльності суб’єкта господарювання, а також запропоновано замінити поняття “розподіл” на “амортизацію” витрат майбутніх періодів, що уточнює сутність процесу перенесення частини даних витрат на витрати звітного періоду та вказує на тривалість списання витрат майбутніх періодів.

3. Відсутність обґрунтованого підходу до побудови синтетичного та аналітичного обліку витрат майбутнього періоду викликала необхідність розробки класифікації даних витрат, що зумовлено потребою управління та контролю таких витрат у частині вчасності та правильності їх визначення, амотризації та списання. В результаті дослідження запропоновано класифікувати витрати майбутніх періодів за наступними ознаками: за можливістю повернення (витрати майбутніх періодів, які підлягають поверненню та витрати майбутніх періодів, які не підлягають поверненню), за елементами витрат діяльності (витрати операційної діяльності, витрати інвестиційної діяльності, витрати фінансової діяльності та витрати іншої діяльності), за часом списання (короткострокові витрати майбутніх періодів та довгострокові витрати майбутніх періодів), за відношенням до виду економічної діяльності (фінансові витрати майбутніх періодів та нефінансові витрати майбутніх періодів). Дані класифікаційні ознаки дозволять групувати витрати майбутніх періодів, що визначає аналітичні розрізи обліку даного об'єкту та надає можливість систематизувати, узагальнювати та представляти інформацію про витрати майбутніх періодів, відповідно до потреб керівництва.

4. Нерозробленість в Україні затверджених форм первинних документів з обліку витрат майбутніх періодів ускладнює систематизацію та отримання повної інформації про дані витрати, що сприяло необхідності вирішенню даного питання для удосконалення бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів. Беручи до уваги суть витрат майбутніх періодів та операцій, які можуть бути з ними пов'язані на підприємстві, запропоновано типові форми для обліку операцій з витратами майбутніх періодів: ВМП-1 “Відомість нарахування витрат майбутніх періодів”; ВМП-2 “Відомість амортизації витрат майбутніх періодів методом рівномірного розподілу”; ВМП-3 “Відомість амортизації витрат майбутніх періодів методом кошторисних ставок”; ВМП-4 “Картка обліку руху витрат майбутніх періодів”. На основі запропонованих форм документів розроблено графік документообігу, що створить безперервний процес формування та оперативне забезпечення управлінського персоналу необхідною первинною та зведеною інформацією про витрати майбутніх періодів.

5. Відсутність в обліковій літературі питань організації та методики бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів унеможлиблює формування облікового забезпечення процесу контролю та управління витратами майбутніх періодів. У результаті проведеного дослідження удосконалено організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів, визначено основні положення щодо витрат майбутніх періодів, які повинні зазначатися в Наказі про облікову політику на підприємстві; внесено зміни до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку (запропоновано рахунки 185 “Довгострокові витрати майбутніх періодів”, 39 “Короткострокові витрати майбутніх періодів”), що дає можливість розмежувати витрат, які будуть амортизуватися протягом звітного

(поточного) періоду; розроблено розрізи аналітичного обліку (залежно від можливості їх повернення та належності до певного виду діяльності на підприємстві) для потреб управління. На основі запропонованої методики бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів розроблено бухгалтерську модель обліку витрат майбутніх періодів, яка визначає опосередковану (непряму) інформацію про такі витрати у фінансовій звітності підприємства.

6. Аналіз програмного забезпечення з бухгалтерського обліку дозволив визначити найбільш оптимальну програму для обліку витрат майбутніх періодів. В програмі “1С: Бухгалтерія” налаштовано план рахунків, форми нерегламентованої звітності відповідно до запропонованого аналітичного обліку даних витрат, що дозволяє пришвидшити та полегшити процес нарахування, амортизації та списання витрат майбутніх періодів для надання максимально розкритої інформації про такі витрати внутрішнім користувачам.

7. Запровадження внутрішнього контролю витрат майбутніх періодів обумовлено необхідністю збереження майна власників, для уникнення випадків шахрайства на підприємстві. В результаті проведеного дослідження удосконалено організаційні положення витрат майбутніх періодів в частині суб'єктів контролю, розроблено пакет робочих документів. Всі наведені пропозиції забезпечать оперативність та своєчасність контролю за нарахуванням та списанням витрат майбутніх періодів. Крім того, запропоновано зазначати результати внутрішнього контролю у розробленій Відомості виявлених відхилень, що сприятиме вчасному виявленню помилок, допущених при обліку витрат майбутніх періодів, та дозволить вжити всі необхідні заходи щодо їх усунення в майбутньому..

8. Згідно ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено обов'язковість проведення щорічної інвентаризації всіх активів та зобов'язань на підприємстві. Так як витрати майбутніх періодів є активом підприємства та відповідають всім критеріям визнання, тому інвентаризація даного об'єкта обліку є обов'язковою. Розроблено власну методику проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів та визначено особливості подвійної інвентаризації (блок 1 – перевірка наявності товарно-матеріальних цінностей та інших активів, блок 2 – перевірка витрат майбутніх періодів). Визначено об'єкти, суб'єкти, джерела інформації інвентаризації в розрізі кожного блоку інвентаризації, розроблено пакет робочих документів контролера, які дозволяють систематизувати інформацію про виявлені відхилення та встановити порушення в обліку витрат майбутніх періодів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових виданнях

1. Мельник Е.Г. Удосконалення бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів в умовах комп'ютерних технологій / Е.Г. Мельник // Економіст: науковий журнал. – 2010. – № 5 (травень). – С. 42-45.

2. Мельник Е.Г. Методика обліку витрат майбутніх періодів в Україні та Російській Федерації: порівняльний аспект / Е.Г. Мельник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2 (48). – С. 77-85.

3. Мельник Е.Г. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів / Е.Г. Мельник, І.М. Вигівська // Збірник наукових праць [Економіка: проблеми теорії та практики]. Випуск 262: В 12 т. – Т. 5. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – С. 1093-1102.

4. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів в аналізі фінансово-господарської діяльності підприємств: міжнародний збірник наукових праць [Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу] / Е.Г. Мельник – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(13). – С. 313-323.

5. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів: сутність, склад і класифікація: міжнародний збірник наукових праць [Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу] / Е.Г. Мельник – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2(14). – С. 102-111.

6. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів та резерв майбутніх виплат та платежів: склад та характеристика / Е.Г. Мельник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – С. 34-38.

7. Мельник Е.Г. Інвентаризація витрат майбутніх періодів / Е.Г. Мельник // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 100-104.

8. Мельник Е.Г. Контроль витрат майбутніх періодів: міжнародний збірник наукових праць [Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу] / Е.Г. Мельник – Житомир: ЖДТУ, 2009 – № 3 (15) – С. 165-169.

Тези та тексти доповідей

9. Мельник Е.Г. Регулювання витрат майбутніх періодів: порівняльний аспект: збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева] / Е.Г. Мельник, О. Вільчинська – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 48-50.

10. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів: огляд дискусійних проблем: тези V-ї міжнар. наукової конференції [Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей] / Е.Г. Мельник – Краматорск: ЖДТУ, 2009. – С. 50-52.

11. Мельник Е.Г. Класифікація витрат майбутніх періодів: обліковий аспект: Materiały VI Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji [Aktualne problemy

nowoczesnych nauk – 2010] / Е.Г. Мельник, І.М. Вигівська. – Volume 10. Ekonomiczne nauki: Przemysł. Nauka i studia. – С. 39-43.

12. Мельник Е.Г. Витрати майбутніх періодів: проблеми ідентифікації: матеріали та тези виступів VIII-ї міжнар. наукової конференції [Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти] / Е.Г. Мельник – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 221-222.

13. Мельник Е.Г. Облікове відображення витрат майбутніх періодів в Україні та Чеській Республіці: порівняльна характеристика: збірник тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева] / Е.Г. Мельник – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 46-47.

АНОТАЦІЯ

Мельник Е.Г. Облік і контроль витрат майбутніх періодів: теорія і методика. – Рукопис.

Дисертація зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національної академії статистики, обліку та аудиту. Київ, 2011.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і контролю витрат майбутніх періодів.

Уточнено сутність витрат майбутніх періодів, досліджено теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат майбутніх періодів не тільки в Україні, а й за кордоном, відображено витрати майбутніх періодів за статтями балансу, наведено склад витрат майбутніх періодів та спростовано теорію щодо пасивного відображення витрат майбутніх періодів. Розроблено ряд первинних документів, які деталізують процес нарахування та списання таких витрат, класифікацію витрат майбутніх періодів за різними ознаками, розглянуто процес комп'ютеризації даних витрат на базі програми "1С:Бухгалтерія".

Запропоновано методику проведення внутрішнього контролю підприємства на предмет правильності нарахування та списання витрат майбутніх періодів, описано етапи такого контролю, розроблено робочі документи контролера для підвищення ефективності перевірки, визначено особливості та запропоновано методику проведення інвентаризації витрат майбутніх періодів, шляхом поділу її на блоки.

Ключові слова: витрати, бухгалтерський облік, витрати майбутніх періодів, комп'ютеризація, програмне забезпечення, внутрішній контроль, інвентаризація.

АННОТАЦИЯ

Мельник Э.Г. Учет и контроль затрат будущих периодов: теория и методика. – Рукопись.

Диссертация по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит

(по видам экономической деятельности). Национальной академии статистики, учета и аудиту. Киев, 2011.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организации и методики бухгалтерского учета и контроля затрат будущих периодов.

Уточнена сущность затрат будущих периодов, исследованы теоретические основы бухгалтерского учета затрат будущих периодов не только в Украине, но и за рубежом с раскрытием регулятивной функции таких затрат в определении финансового результата предприятия.

Исследование места затрат будущих периодов в теории кругооборота капитала К. Маркса позволило установить, что данный вид затрат возникает на этапе превращения первичных денежных средств в товары, другие виды оборотных активов, обеспечивающие процесс производства и деятельности предприятия в целом.

Анализ научной и практической литературы по бухгалтерскому учету позволил опровергнуть теорию пассивного отображения затрат будущих периодов и доказать их активную природу происхождения.

Уточнен состав затрат будущих периодов для возможности точного и полного учетного отображения, правильного списания на финансовый результат.

Разработана классификация затрат будущих периодов по следующим признакам: в зависимости от возможности возврата, по отношению к финансовой деятельности, в зависимости от длительности списания затрат, по отношению к другим видам деятельности предприятия. Данная классификация позволила определить разрезы аналитического учета, обеспечивающие управленческий персонал необходимой более полной и оперативной информацией о затратах будущих периодов.

Разработан ряд первичных документов, детализирующих процесс начисления и списания данных затрат: ЗБП-1 “Ведомость начисления затрат будущих периодов”, ЗБП-2 “Ведомость амортизации затрат будущих периодов методом равномерного распределения”, ЗБП-3 “Ведомость амортизации затрат будущих периодов методом сметных ставок”, ЗБП-4 “Карточка учета движения затрат будущих периодов”. Данный пакет документов – средство оперативного и системного отражения в учете начисления затрат будущих периодов, их своевременной амортизации и списания на затраты отчетного периода, что является существенным для определения финансового результата предприятия. На основе предложенных первичных документов разработан график документооборота.

В работе предложены критерии идентификации затрат будущих периодов, создающие основу для учета данного вида затрат и позволяющие разграничивать их от других затрат хозяйственной деятельности предприятия. Исходя из предложенных критериев, затраты будущих периодов разделены на долгосрочные и

краткосрочные. В соответствии с указанными видами затрат внесены необходимые изменения в план счетов бухгалтерского учета и формы финансовой отчетности, а именно в баланс предприятия.

На основе предложенной в диссертации методики бухгалтерского учета затрат будущих периодов разработана модель ученого отражения хозяйственных операций, связанных с возникновением (начислением) и списанием таких затрат, а также формирования соответствующих показателей финансовой отчетности. Данная модель определяет формирование непрямо́й информации о затратах будущих периодов во всех формах финансовой отчетности предприятия.

Рассмотрен процесс компьютеризации затрат будущих периодов на базе программы “1С: Бухгалтерия”. Анализ данной компьютерной программы позволил определить ее как наиболее отвечающую современным требованиям управления, а также целям бухгалтерского учета затрат будущих периодов. В результате исследования в программе уточнен рабочий план счетов, соответствующий предложенным разрезам аналитического учета затрат будущих периодов, внедрен пакет нерегламентированной внутренней отчетности предприятия, формирующей информацию о данном виде затрат.

Предложена методика осуществления внутреннего контроля предприятия для проверки правильности начисления, расчета амортизации и списания затрат будущих периодов, определены задания контроля, источники учетной информации для проверки таких затрат, дана характеристика этапов контроля, разработаны рабочие документы контролера для повышения эффективности проверки, выделены особенности инвентаризации затрат будущих периодов.

Установлена необходимость обязательного проведения инвентаризации затрат будущих периодов как объекта активов предприятия. Разработана методика проведения инвентаризации данных затрат и определены особенности двойной инвентаризации, которая представлена двумя блоками: блок 1 – проверка наличия товарно-материальных ценностей, блок 2 – проверка затрат будущих периодов. В работе определены объекты, субъекты, источники информации в разрезе каждого блока инвентаризации, разработан пакет рабочих документов контролера, позволяющих систематизировать информацию о выявленных отклонениях и установить нарушения в учете затрат будущих периодов.

Ключевые слова: затраты, бухгалтерский учет, затраты будущих периодов, компьютеризация, программное обеспечение, внутренний контроль, инвентаризация.

ANNOTATION

Mel'nyk E.G. Accounting and Control of Prepaid Expenses: Theory and Methods. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Auditing. – Kyiv, 2011.

Thesis is dedicated to the grounding of theoretical statements and development of practical recommendations on improving organization and methods of accounting and control of prepaid expenses.

The essence of prepaid expenses has been considered in the thesis, theoretical bases of accounting for prepaid expenses in Ukraine and abroad have been researched, prepaid expenses in section of balance sheet items have been reflected, structure of prepaid expenses has been given as well as the theory concerning passive reflection of prepaid expenses has been contested. Set of source documents, which detail the process of accrual and write-off of such expenses, have been developed, prepaid expenses have been classified by different characteristics, process of prepaid expenses' computerization on basis of program "1S: Buhgalterija (Accountancy)".

New methods of carrying out internal control at the enterprise concerning accuracy of accrual and write-off of prepaid expenses has been suggested, steps of such control have been described, controller's working papers have been worked out for the increase of control efficiency, peculiarities of prepaid expenses inventory have been determined as well as methods of carrying out inventory of prepaid expenses by dividing it into blocks has been suggested.

Key words: expenses, accounting, prepaid expenses, computerization, software, internal control, inventory.

