

повного відображення в обліку інформації про активи, які знаходяться у власності певного підприємства, та можуть бути використанні для досягнення поставленої мети. Оскільки, лише володіючи повною та достовірною інформацією про активи (як матеріальні, так і нематеріальні) можливо прийняти рішення, що «зіграють» на користь господарюючого суб'єкта.

Список використаних джерел

1. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Пер. с англ. По ред. Н.Л. Ковалик. / Энни Брукинг. –СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія/ С.Ф. Голов. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 522 с.
3. Мельник Л.Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК : дисертація / Л.Ю. Мельник.: УДАУ, 2008. – 105с.
4. Сук П. Облік нематеріальних активів / П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. - № 17. – С.2-10.



Семенишена Наталія

к.е.н., доцент,

Каракозов Олексій

слухач магістратури

Подільський державний аграрно-технічний університет

м. Камянець-Подільський

ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНСТИТУЦІЙНИХ ОДИНИЦЬ

Місце перебування витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності, зокрема, в балансі є предметом наукової дискусії, оскільки на відміну від інших перерахованих статей балансу вони не мають ліквідність і не можуть бути перетворені в наявні засоби звичайним шляхом.

На нашу думку, Ш розділ Активу «Витрати майбутніх періодів» є зайвим як розділ, виходячи з наступних аргументів.

З позицій статичного балансу витрати майбутніх періодів — чужерідний елемент. Прихильники статичного балансу виходять з того, що в активі повинно бути показано майно (засоби), але про яке майно

СЕКЦІЯ 2

Актуальні питання обліку окремих об'єктів та проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності

може йти мова в цьому випадку? Тут мова йдеться про відкладені засоби, адже витрати є, а засобів немає. В свій час це було великою перемогою радянських теоретиків (правда, вони були не зовсім послідовні, включаючи в цю категорію збитки, відрахування в резерви, фонди заборгованість бюджету, але забуваючи про витрати майбутніх періодів).

З позицій динамічної бухгалтерії все значно простіше: їх кваліфікують як капіталізовані витрати, але ще не затрати. Якщо в статичному балансі це дуже незначна категорія, то в динамічному її значення для розуміння природи балансу було величезним. Присутність цієї статті стала проявом динамічної моделі балансу.

Таке «майно» один з творців нашого сучасного обліку Я. М. Гальперін називав «фіктивним активом», вважаючи, що «в цьому випадку ми маємо справу з активною сумою, якій в дійсності ніяка господарська маса реально не відповідає» [1, с. 236].

До 1999 року стаття «Витрати майбутніх періодів» відображалась в 2 розділі «Запаси і затрати», а в балансі за ПС(Б)О 2 – її виділено в окремий розділ Ш «начебто» для більш точного визначення фінансового становища підприємства відповідно до звітного періоду.

За своєю економічною сутністю операції, які обліковуються на рахунку 39 і, відповідно, відображаються в Ш розділі активу, є неоднозначними.

Вважаємо, що в складі витрат майбутніх періодів необхідно розмежувати дві верстви: ту, у якій представлене дійсне майно, приховане від користувачів бухгалтерської звітності, і ту, в якій, відповідно до принципу відповідності, повинні бути представлені дійсні витрати майбутніх періодів, тобто, необхідно виділити зі складу витрат майбутніх звітних періодів приховану дебіторську заборгованість, адже цілком очевидно, що всі суми коштів, які мають адресний характер (перераховуються конкретній фізичній або юридичній особою наперед, повинні відобразитися на рахунку 37 (за авансами виданими) або, в крайньому разі, - 68.

Прикладом такого роду можуть бути витрати по передплаті на газети і журнали, що сплачуються наперед. Підписка - випадок не дуже значний. Набагато серйозніші операції, пов'язані з обліком орендних платежів. Після перерахування орендної плати на рахунку 39 утвориться дебетове сальдо, яке можна трактувати також, як дебіторську заборгованість орендодавця перед орендарем по орендній платі, сплаченої наперед (авантюрист), оскільки за перерахованою сумою стоїть конкретна особа (орендодавець). Відображаючи виплати наперед, організація утворює дебіторську заборгованість (створюючи дебіторів), міняє структуру майна, а не ліквідує його, як це було прийнято в доперевбудовний період, який не знав передоплати, хоча і був знайомим з

практикою авансів. Справа в тому, що аванс — це «платіж, що передує передачі майна, виконанню робіт і наданню послуг» [2].

Отже, аванс - це передоплата, а оскільки наша система обліку визнає пріоритет змісту над формою, остільки і кошти, сплачені наперед, але які можна одержати назад при розірванні договору, платник може розглядати як дебіторську заборгованість (так, видавництво, одержавши плату за річну підписку, тобто передоплату у формі повного авансу, звичайно, одержало реальний, а не фіктивний кредит; якщо підприємство прийняло на комісію партію товарів від комітента, то комітент всупереч розповсюдженим поглядам, виступає кредитором комісіонера. Але, якщо комісіонер виплатить вартість товарів, прийнятих на комісію, наперед, ще до їх продажу, те саме комісіонер стає кредитором комітента). Якщо орендодавець представив на умовах операційної або, що особливо важливо, фінансової оренди (лізингу) орендареві майно, то орендодавець кредитує орендаря, але при виплаті орендарем наперед орендної плати, вже орендар кредитує орендодавця, а не навпаки.

Отже, зі складу витрат майбутніх звітних періодів необхідно виділити всі випадки, коли за одержувачем платежу стоїть конкретна юридична або фізична особа. У всіх інших випадках, коли витрати зроблені в одному звітному періоді, але відносяться до майбутніх звітних періодів і надалі не можуть бути ніяк компенсовані, тобто за ними не стоїть ніяка фізична або юридична особа (дебітор), такі платежі повинні бути відображені на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» [3]. До такого роду витрат відносяться, зокрема, перераховані в інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку (крім внесків орендної плати), витрати, пов'язані: з нормо-підготовчими роботами; з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових підприємств, виробництв, установок і агрегатів; з рекультивацією земель тощо.

Тепер очевидно, що всі так звані «витрати майбутніх періодів», у значній частині ніякими витратами бути не можуть, такими вони можуть бути лише в умовах витратної економіки. Крім того, дана стаття має досить малу питому вагу у структурі балансу підприємств, в т.ч. і сільськогосподарських. З позицій критерію істотності інформації, що повинна включатись у звітність, дані статті (розділи) займають мінімальну питому вагу у валюті балансів, а по превалюючій більшості, наприклад, сільськогосподарських підприємств показники взагалі відсутні. Це, в свою чергу, означає відсутність інформаційного навантаження для користувачів – у фінансовому менеджменті при розрахунку багатьох показників ці розділи до уваги не беруться [3].

Крім того, як зазначає Голов С., у багатьох країнах світу активи і зобов'язання поділяють на поточні та непоточні і розглядаючи їх зміст,

СЕКЦІЯ 2

Актуальні питання обліку окремих об'єктів та проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності

вважає, що «звичайно до складу поточних активів належать...витрати майбутніх періодів» [4, с.21].

Проте у західних балансах ця стаття може включатись і до складу необоротних активів під назвою «Відкладені витрати», оскільки їх дія виявляється протягом декількох років. Вони не мають відчутної форми, тому іноді частина витрат включається в групу нематеріальних активів (наприклад, витрати на НДОКР). До відкладених витрат відносяться такі, як організаційні витрати; витрати, необхідні при заснуванні підприємства; витрати, обумовлені зміною місця розташування підприємства; відстрочені витрати по виплаті податків; виплачені авансом за декілька років вперед витрати по страхуванню, оренді і ін. У визначеному змісті ці витрати аналогічні витратам майбутніх періодів з тією, проте, різницею, що результат від виникнення майбутніх періодів виявляється протягом одного звітного року.

Підсумовуючи вищенаведені аргументи, вважаємо, що всю адресу частину витрат майбутніх періодів варто трактувати як дебіторську заборгованість, решту залишити на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», і у класифікації рахунків можна розглядати не тільки як активний фінансово-розподільний рахунок, а і як контрарний контрпасивний регулятив до рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

В крайньому разі, виходячи з тлумачення активу у вітчизняному законодавстві, їх можна розташувати першою статтею у складі поточних фінансових активів та інших необоротних активів (якщо економічну вигоду підприємство отримуватиме протягом періоду, більшому за 1 звітний рік) [3].

Однак при розрахунку аналітичних коефіцієнтів, насамперед платоспроможності і ліквідності, ні за яких умов не можна брати до уваги обидві частини названих витрат.

Список використаних джерел

1. Гальперин Я.М. Очерки теории баланса. — Тифлис, 1930. — 260с.
2. Велика радянська енциклопедія [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://bse.sci-lib.com/article058121.html>.
3. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств: дис... канд. наук: 08.00.09 / Н.В.Семенишена. — К., 2008. — 168 с.
4. Голов С. Підготовка і подання фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — №11. — 1998. — С.14-23.

