

КОНТРОЛЬ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

В статті наведено методику та зазначені етапи проведення контролю витрат майбутніх періодів

На результати та ефективність контролю великий вплив має правильний вибір його предмету та об'єкта, які повинні стосуватися важливих питань у визначених цілях і планах підприємства, нетипових господарських операціях, ділянках контролю, в яких існує найбільша можливість виникнення перевитрат і марнотратства.

Неправильний вибір об'єкта та предмету контролю, як через функціональний контроль або нагляд керівництва підприємства, так і через інституційний контроль, призводить до втрат часу, відсутності результатів діяльності служби внутрішнього контролю. Він також створює видимість функціонування контролю, що призводить до відсутності інформації про фактичні відхилення, помилки та небажані явища, відсутності необхідної інформації для прийняття керівництвом ефективних управлінських рішень.

На сьогодні в Україні не приділяється увага контролю витрат майбутніх періодів в господарській діяльності підприємства. Це призводить до того, що власники та керівники втрачають можливість впливати на процеси, які відбуваються на підприємстві, що може призвести до маніпуляції фінансового результату та не завжди призводить до позитивних наслідків, адже чим більше витрат ми включаємо до складу витрат майбутніх періодів тим більший прибуток ми можемо отримати і, навпаки, чим менше витрат ми включимо, тим менший прибуток ми отримаємо.

Це призводить до того, що на практиці не існує відповідної методики контролю даних об'єктів, тому дане питання потребує детальної теоретичної розробки.

Основною метою контролю витрат майбутніх періодів є об'єктивне вивчення стану нарахування та списання витрат майбутніх періодів, виявлення та вчасне виправлення відхилень на підприємстві (рис. 1).

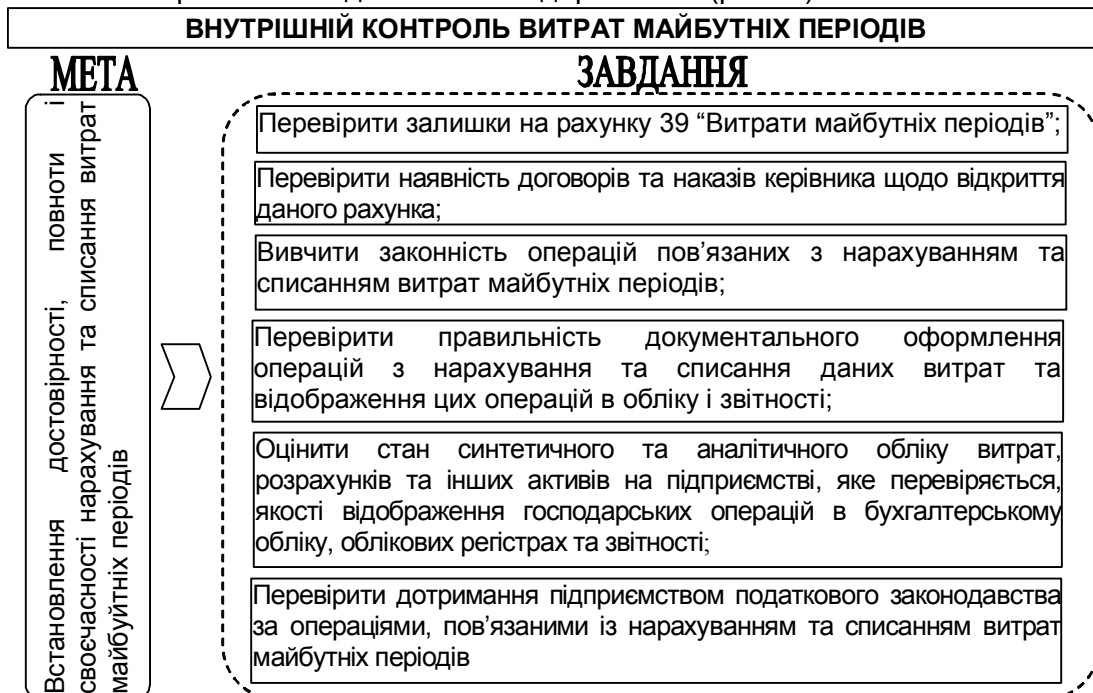


Рис. 1. Мета і завдання контролю операцій, пов'язаних з нарахуванням та списанням витрат майбутніх періодів

З наведеного вище рисунку видно, що мета внутрішнього контролю на підприємстві полягає у встановленні достовірності даних щодо нарахування та списання витрат майбутніх періодів, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат майбутніх періодів відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта. Для досягнення мети потрібно виконати ряд завдань, зокрема, перевірка залишків на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" дає змогу встановити достовірність та повноту відображення даного рахунка в обліку. Дослідження укладених договорів та наказів керівника щодо відкриття даного рахунку дозволить визначити наявність та законність цих договорів та наказів, а також нарахувань та списань витрат майбутніх періодів.

Перевіривши правильність документального оформлення операцій, можемо встановити достовірність, законність нарахування та списання даних витрат правильність відображення цих операцій в обліку і звітності. Оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку витрат, допоможе перевірити їх збалансованість між собою. Перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із нарахуванням та списанням витрат майбутніх періодів, допоможе перевірити правильність відображення операцій в податковому обліку за податковим методом.

Досліджуючи предмет внутрішнього контролю у більш вузькому розумінні, потрібно сказати, що він залежить від обраного об'єкта, і чим більш звужений об'єкт, тим вужчим є предмет внутрішнього контролю.

Об'єктом контролю на підприємстві виступають витрати майбутніх періодів. Відповідно до цього об'єкта предметом контролю виступає законність, доцільність та достовірність господарських операцій щодо нарахування та списання витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх виплат та платежів.

Об'єктами контролю, у вузькому значенні, виступають витрати майбутніх періодів, які в свою чергу можна ще більш деталізувати, наприклад, до складу витрат майбутніх періодів відносяться витрати пов'язані з освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів, витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами, витрати на підписку періодичних видань, а до складу резерву майбутніх виплат та платежів можна віднести витрати на виплату додаткових пенсій, витрати на відпустки працівникам, витрати пов'язані з гарантійними зобов'язаннями. У такому випадку предметом контролю слід вважати господарські операції, які відображають стан та рух вказаних об'єктів.

Саме по собі поняття контролю витрат майбутніх періодів, передбачає документальний контроль, але якщо більш деталізувати, то це витрати, які вже понесло підприємство, тому контроль потрібно здійснювати за тими активами, які підприємство використало. Це можуть бути як грошові кошти, так і матеріальні активи.

Джерелом інформації внутрішнього контролю на підприємстві виступають первинні документи, а саме облікові регістри, які використовуються для відображення господарських операцій, головна книга, акти попереднього контролю та інша документація (табл. 1).

Таблиця 1. Документування витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів

Джерело	Документування за рахунками	
	Рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"	Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх виплат та платежів"
Первинні документи	Рахунки, платіжні доручення, акти, накладні, лімітно-забірні картки, прибуткові ордери, квитанції, договори оренди, чеки, патенти, видаткові касові ордери, авансовий звіт.	Розрахунок бухгалтерії, наказ керівника, видаткові касові ордери, виписки банку
Рахунки бухгалтерського обліку	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 30 "Каса", 31 "рахунки в банках", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 25 "Напівфабрикати", 31 "рахунки в банках", 661 "Розрахунки з заробітною платою", 65 "Розрахунки за соціальним страхуванням", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
Регістри обліку	Журнал № 1 (з кредиту рахунку 31) Журнал № 3, № 4 за дебетом, Журнал № 5 за кредитом Головна книга	Журнал № 1 (з кредиту рахунку 31) Журнал № 3, № 5 за дебетом Журнал № 7, Головна книга
Форми звітності	Форма № 1 "Баланс" (в активі, розділ 3) Форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів" (Розділ 1, рядок 090)	Форма № 1 "Баланс" (в пасиві, код рядка 410)

Перевірку документів, які підтверджують нарахування та списання витрат майбутніх періодів та забезпечення майбутніх виплат та платежів можна здійснити за допомогою перевірки як одного документа, так і декількох документів, які підтверджують одну і ту ж або взаємопов'язані операції. Прийоми документального контролю застосовують до бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, наданих звітів, статистичних та оперативних матеріалів. Об'єктом документального контролю є інформація, яка характеризує здійснені господарські операції.

Теорія контролю виділяє багато прийомів документальної перевірки, які можуть використовуватися контролерами, але для контролю витрат майбутніх періодів ми можемо застосовувати лише деякі з них. Так, за допомогою формальної перевірки можемо перевірити чи правильно оформлений документ, який повинен містити всі відомості необхідні для обґрунтування облікових записів, за допомогою арифметичної перевірки можемо перевірити нарахування та списання витрати майбутніх періодів, за допомогою нормативно-правової перевірки ми можемо перевірити законність тієї чи іншої операції, логічна перевірка дозволяє виявити можливі розкрадання використовуючи фактичні результати та пов'язані з ними документи.

Також для контролю витрат майбутніх періодів можна використовувати перевірку кількох документів та здійснювати:

– зустрічну перевірку (співставлення двох примірників одного і того ж документа, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах). Наприклад, наше підприємство щомісячно списує значну суму коштів на витрати, які були понесенні для сплати орендних платежів за користування основними засобами. Власник підприємства поставив під сумнів здійснення даної операції, а також величину щомісячного списання. Перевірити дану операцію можемо за допомогою, подання запиту на підприємство у якого орендуємо об'єкт. Даний запит допоможе нам перевірити інформацію яка міститься в договорі, який знаходить на нашому підприємстві, а саме суму орендного платежу, період оренди та ін.;

– взаємний контроль (порівнюються різні за своїм найменуванням та характером документи, в яких відображаються різні аспекти однієї і тієї ж операції). Наприклад, керівник підприємства може перевірити достовірність відображення господарських операцій, а саме з нарахування та списання витрат, які понесенні на підписку періодичних видань;

– аналітична перевірка звітності та балансів (перевірка синтетичного та аналітичного обліку). Витрати майбутніх періодів мають свої синтетичні та аналітичні рахунки. До складу синтетичних рахунків відносяться витрати пов'язані зі страхуванням майна виробничого призначення, гірничопідготовчими роботами, роботами в сезонних підрозділах промисловості, освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів, платою орендного платежу за користування основними засобами і т.д., які в свою чергу поділяються на аналітичні рахунки, наприклад, якщо ми орендуємо основний засіб, то аналітику ми можемо вести за кожним об'єктом оренди окремо. За допомогою даного прийому керівник отримує детальну інформацію про суму, яка його цікавить в звітності.

Щодо перевірки руху однорідних цінностей, то для контролю витрат майбутніх періодів дані види перевірок не використовуються.

Контроль на підприємстві залежить не лише від прийомів перевірки документів, але й від вмілого поєднання різних методів, способів, прийомів здійснення контролю. На сьогодні найбільш традиційними методами контролю є ревізія, внутрішній аудит, економічний аналіз, інвентаризація, тематичну перевірку, обстеження тощо. Для досягнення максимального результату, внутрішня перевірка на підприємстві відбувається за певними етапами (рис. 2).



Рис. 2. Етапи проведення контролю витрат майбутніх періодів на підприємстві

На першому етапі здійснюються загальні дії щодо визначення предмету та об'єкту контролю на підприємстві, відповідно до яких визначаються та аналізуються нормативно правові акти, установчі документи, накази та інші документи суб'єкта господарювання, які відображають нарахування на списання витрат майбутніх періодів, тобто відбувається підбір та нагромадження необхідної інформації. Здійснюється вибір виконавців контролю, вивчається фінансова звітність та статистична звітність суб'єкта господарювання, вивчаються розпорядчі документи органу управління підприємства, досліджуються матеріали попередніх контрольних заходів тощо.

На другому етапі складається план та графік дослідження, а саме визначається методика та техніка контролю витрат майбутніх періодів, визначається послідовність дій контролерів, здійснюється розподіл роботи між контролерами (якщо контроль здійснює декілька осіб). Уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, яка потім конкретизується та аналізується. Розробляються робочі документи контролерів Робочий план потрібен для чіткого розподілу функцій між контролерами та термінів проведення.

На третьому етапі контролери перевіряють такий документ як Відомість проведення контролю витрат майбутніх періодів.

Дана відомість заповнюється на третьому етапі контролю під час якої здійснюється безпосередній контроль витрат майбутніх періодів, а саме здійснюється формальна, арифметична, зустрічні перевірки, нормативно-правові перевірки щодо об'єкту контролю, при якій аналізуються та порівнюються дані фінансових, бухгалтерських документів, фінансової звітності, договорів та інших документів суб'єкта господарювання, що пов'язанні з нарахуванням та списанням витрат майбутніх періодів та формулюються розбіжності щодо виявлених неточностей. Відомість допомагає контролеру детально дослідити та перевірити стан витрат майбутніх періодів на підприємстві.

На четвертому етапі відбувається формулювання проблемних питань, які досліджуються та опрацьовуються, в результаті чого складаються висновки, щодо проведеного контролю витрат майбутніх періодів. Після опрацювання результатів дослідження визначається форма презентації отриманих даних перевірки, що надається керівнику підприємства, з формулюванням та поданням пропозицій щодо вирішення поставлених проблем.

Керівник на підприємстві, як правило, хоче отримати конкретну інформацію по об'єкту який його цікавить, тому дана відомість допомагає контролеру детально описати виявленні порушення по об'єкту, їх вплив на фінансовий результат та отримати конкретні пропозиції щодо їх усунення.

Отже, внутрішній контроль на підприємстві є засобом попередження фактів розкрадань та уникнення їх в майбутньому, якому допоможе наведена в статті методика та зазначені етапи проведення контролю витрат майбутніх періодів. Встановлено, що за допомогою внутрішньої перевірки керівник (власник) отримує достовірну та оперативну інформацію про об'єкт перевірки для прийняття ефективних управлінських рішень.

На жаль на сьогодні в Україні не приділяється увага контролю витрат майбутніх періодів, що несе за собою негативні наслідки в практичній роботі як контролера, так і бухгалтера на підприємстві. Тому дане питання має безліч дискусійних питань та потребує подальшого дослідження.