

ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ І ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ, АБО ДЕ В НЬОГО КНОПКА?

Почну з того, що дуже важко далася мені ця стаття: то не збиралися думки, то світла не було, то голова боліла, то Меркурій ретроградний. Отже, народжувалася вона важко, тому заздалегідь прошу вибачення за деяку непослідовність і академічність у викладанні думок.

Почнемо з проблеми. Двадцять перше століття принесло нам комп'ютеризацію в усі сфери життя, але разом з ним і нерозуміння того, чим таким є ці інформаційні технології. Наявність чогось відносно нового у господарській діяльності, порушує багато питань, до того часу допоки не накопичиться стала практика.

Скажімо відверто, бухгалтерія — це найінертніша структура підприємства, і щось нове, що не вкладається в звичне за роки, завжди сприймається гостро, боляче і за аналогією, яка в більшості випадків або недоречна, або не до того застосовується.

І якщо з наявністю комп'ютера не виникає проблеми, тому ще це — агрегат, а отже необоротний актив у вигляді основного засобу, то, ось, з програмним забезпеченням виникає безліч питань. А посилює це й те, що на підприємстві з програмного забезпечення може бути лише те, що використовує лише саме бухгалтерія.

Так сталося, що все те, що не має матеріального виразу, ми, зазвичай, певно за тою ж інерцією, вважаємо послугами. Але дійсно так воно? Ось з цього треба і почати.

Послуга — це дія, результат якої споживається в процесі її виконання. Особливістю послуги є **збіг у часі та в просторі процесів** виробництва, реалізації і споживання її споживної вартості.

З облікового боку, керуючись методом нарахування, оцінити послугу можливо лише після її фактичного надання. За таким фактом у отримувача послуги **збільшуються зобов'язання**, оскільки споживання послуги відбувалося під час її надання, а також зникають будь-які права після її надання. Безумовно, мова йде про якісно надану послугу, про що був складений відповідний акт. Така оцінка призводить до визнання витрат, оскільки витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або **збільшення зобов'язань**, що призводить до зменшення власного капіталу.

Але, інколи ми отримуємо дещо нематеріальне, яке не споживаємо одночасно з отриманням, а, зазвичай, будемо мати можливість використовувати у майбутньому. І на це, навіть, інколи видають акт. Що це, “ні я, ні село з цим не сторкалося досі”, як це обліковувати? Сфокусуємось на інформаційній сфері з її програмним забезпеченням.

Якщо установа придбає програмне забезпечення, яке переходить у його безстрокове право користування або власність (може бути передано, продано), то установа придбає необоротний нематеріальний актив. Інколи існує нерозуміння права власності, його слід відрізнити від авторського права власності як винаходу, і вважати лише як право необмеженого користування, передачі третій особі тощо, похідні такого права визначаються не лише договором купівлі-продажу, а й ліцензійною угодою. Вдалим прикладом є придбання операційної системи Windows, за ліцензійною угодою це ваша безстрокова копія.

Подивимось приклад придбання програмного забезпечення:

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Примітка
1	Перераховано аванс за ОС Windows	21	23	13909,00	МО 2
2	Оприбутковано отриману копію	1313	21	13909,00	МО 4
3	Встановлення і введення в експлуатацію	1216	1313	13909,00	МО 17+
4	Визнання фінансування вкладеним капіталом	5111	5411	13909,00	
5	Нарахування щомісяця зносу у подальшому	80(1)14	1413		

Тут я пропустив, нюанси з фінансуванням, різними варіантами оплати і субрахунки.

Далі, таке програмне забезпечення підлягає амортизації, так само як і основні засоби. Зазвичай, для придбаного програмного забезпечення ліквідаційна вартість встановлюється нульова, а строк корисного використання визначається за кінцевим строком підтримки збоку розробника, тут допоможе ліцензійна угода, а не договір купівлі-продажу.

Частіше програмне забезпечення нам постачається як сервіс, тобто у вас відсутні будь-які майнові права, а його використання обмежене у часі. І, як не дивно, але з кожного року все більше розробників переходять на таку модель. Саме тут виникає спокуса вважати надане строкове право використання **звичайною** послугою, і це не завжди вірно.

Давайте розбиратися. Таке постачання може бути звичайною послугою, фактично, лише в одному випадку, якщо після кожного місяця використання з нас стягується плата за використаний місяць і надається відповідний акт. Наприклад, в мене особисто є доступ до Microsoft 365, який надає мені багато сервісів, у тому числі застосунок Word, в якому я пишу цю статтю. Я сплачую за цей сервіс щомісячно авансом. Але це все, про звичайного користувача, кредитна картка якого прив'язана до такого сервісу, так саме як Megogo, Netflix, Youtube тощо.

Що відбувається на підприємствах? У нас є доступ до програм як сервіс з терміном більшим ніж місяць, сплачувати за який ми повинні одразу за обумовлений угодою період. Саме тут і виникають непорозуміння з обліком і спокуса визнати все одразу витратами.

Одразу віднести це до витрат неможна з двох логічних підстав і, головне, однієї юридичної. Логічні підстави прості: послуга фактично не надана, а надано право на її отримання у майбутньому; не збігається її реалізація із споживання (дивись вище). А ось юридична підстава виникає з статті 4 Закону про бухгалтерський облік, операція з доходів і витрат в обліку відображається за методом нарахування, виходячи із сутності операції, а не з форми її оформлення або руху грошових коштів. І саме це є підґрунтям для сумних висновків аудиту. Не хочу нікого лякати, бо зазвичай суми маленькі, але тим, хто буде писати в подальшому про свою емоційну незгоду, раджу перечитати приписи статті 367 Кримінального кодексу України та усвідомити, що таке “протиправна недбалість”. Я шуткую, але ви почитайте...

“Так куди це пхати і як?” Отримане строкове право на користування у майбутньому підпадає до визначення активу, оскільки це контрольований установою ресурсу у вигляді права. В бухгалтерському обліку такі обмежені в часі активи є оборотними і мають назву витрати майбутніх періодів.

Витрати майбутніх періодів — це витрати, **відстрочені у часі свого визнання**. Вони, зазвичай, виникають в одному періоді, але пов'язані у часі з майбутніми звітними періодами.

Подивимось приклад придбання програмного забезпечення як сервісу:

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Примітка
1	Надано доступ до MEDoc на 12 місяців	2911	62	3000,00	МО 6, у т.ч. другий запис
2	Визнання витрат 1-го місяця користування	80(1)13	2911	221,92	
3	Перераховано кошти постачальнику	62	23	3000,00	МО 2

Тут я теж пропустив, нюанси з різними варіантами оплати і субрахунки, але зверніть увагу, що я продемонстрував проведення як за наявністю в мене акту. І цей акт свідчить саме про те, що мені надано право використання сервісів (доступ) у майбутньому.

А далі, буде саме цікаве. По-перше, тут не існує жодної дебіторської заборгованості, оскільки це інший актив. По-друге, час на таке право буде поступово зменшуватися. І по-третє, будуть формуватися витрати за фактом надання і споживання послуги, при цьому ваше споживання вже необов'язкове.

Як саме і коли визнавати витрати? Найпростішим способом є складання довідки розрахунку в довільній формі, одразу після оприбуткування витрат майбутніх періодів. У складі довідки зазначається термін використання зазначених послуг і здійснюється розрахунок сум витрат, відстрочених у часі свого визнання.

Повернемося до мого прикладу. Отже, я оприбуткував це право доступу на 12 місяців як витрати майбутніх періодів, здійснив відповідний запис у меморіальному ордері № 6. На додачу, до акту склав аркуш-розшифровку або довідку-розрахунок:

“ **Довідка-розрахунок до акту від 05.12.2024 № 43/34567890**

Доступ на 12 місяців до MEDoc визнається витратами майбутніх періодів відповідно до статті 4 Закону про бухгалтерію (або опис інших підстав, виходячи з їхньої сутності).

Витрати визнаються у період з 05.12.2024 по 04.12.2025 щомісячно (що кварталу) із розрахунку пропорційно дням надання права користування.

Вартість дня становить: $3000,00 / 365 = 8,2192$, витрати за кожний місяць наступні:

Місяць	Кількість днів	Сума
Грудень 2024	27	221,92
Січень 2025	31	254,80

...”

Саме цей розрахунок, складений один раз, і буде підставою визнавати витрати у майбутньому, як, наприклад, у січні 2025 року.

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Примітка
1	Визнання частки витрат майбутніх періодів	80(1)13	2911	254,80	МО 17+

Вже можна зрозуміти, що на кожен дату балансу залишок витрат майбутніх періодів буде зменшуватися, що знайде своє відображення у рядку 1200 Форми № 1-дс.

Можуть виникнути питання, що у когось в акті написано інше. І знов повертаємося до статті 4 Закону про бухгалтерію у частину **сутності операції**, а не її оформлення.

Доречи, за аналогією, до витрат майбутніх періодів належать: деякі види орендної плати, де передається право користування чимось на певний строк з разовою оплатою за весь термін; передплата періодичних видань, в тому числі електронних; оплата страхових полюсів; сплата за ліцензії на певні види діяльності; оплата послуг хостингу, реєстрації доменів; оплата послуг з використання ІТ-продуктів, сервісів, строкових ключів до них, у тому числі послуг з подальшого супроводу і оновлення зазначених продуктів або сервісів; а також підготовчі роботи до сезонного виробництва, яких майже не буває в бюджеті.

Окремо треба обмовитися про ключі ЕЦП, незважаючи на аналогію із строком користування, вони не є таким активом. Тут ми маємо справу із звичайною послугою з цифрового відтворення ідентифікатора суб'єкту. Трохи різні речі: вихід і особа.

Також, щодо складнощів з казначейством. Їх не повинно бути, оскільки ви оприбутковуєте такі активи **за актом**, так само як і решту, а ось питання їх подальшого визнання і відображення у звітності — суто ваше розуміння і відповідальність. Підстав для форми 7, окрім винятково попередньої оплати за рахунок до отримання акту, я не знайшов.

Підсумовуємо. Витрати майбутніх періодів — це дуже специфічна і цікава річ. Їх вірно розуміння і використання позбавить вас від проблем із невірним фінансовим результатом і поганих висновків аудиту. Головне, що треба пам'ятати завжди, що в бухгалтерії ми, відштовхуючись від папірця, повинні дійти до суті, і лише на її підставі робити записи.