

СЕКЦІЯ 3. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ
SECTION 3. ACCOUNTING AND TAXATION

УДК 657

JEL Classification: M41, H25

DOI: <https://doi.org/10.64076/eecsr250816.07>

Сук П. Л.,
д-р екон. наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Відокремлений підрозділ Національного університету
біоресурсів і природокористування України "Ніжинський
агротехнічний інститут", м. Ніжин

**ОБЕРНЕНИЙ МЕТОД РОЗПОДІЛУ
ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ НА ОСНОВІ
ЧИСТОГО ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ РОБІТ**

Щоб масово виготовляти продукцію (товари, роботи, послуги) підприємства повинні використовувати витрати.

Витрати, що включаються у фінансові результати не у періоді виникнення, а у наступних періодах, є витратами майбутніх періодів (далі – ВМП).

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності визначено, що ВМП – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [1].

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що до ВМП відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Для обліку ВМП приміняють рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", за дебетом якого ВМП накопичуються, а за кредитом – вони списуються (розподіляються) та включаються до складу витрат звітного періоду [2; 3].

ВМП відображаються у фінансовій звітності Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1), у статті "Витрати майбутніх періодів" (код рядка 1170), у розділі II "Оборотні активи", в активі [1; 4].

Розподіляють ВМП у наступні періоди за відповідними методами. Їх існує різна кількість. Зокрема, можна використовувати обернений метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт.

Роботи – це операції, що здійснюються в процесі господарської діяльності підприємства, зокрема пов'язані з виробництвом продукції та/або наданням послуг.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включає загальний дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) обчислюється шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [4; 5].

Відтак, чистий дохід (виручка) від реалізації робіт розраховується як різниця між доходом від реалізації робіт і наданими знижками, доходами, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податками і зборами.

Чистий дохід (виручку) від реалізації робіт можна використовувати в якості основи для створення відповідного методу розподілу ВМП.

Обліковують інформацію про дохід (виручку) від реалізації робіт на субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" рахунку 70 "Доходи від реалізації".

Підприємства і організації, що виконують роботи, на субрахунок 703 відображають інформацію про доходи від реалізації робіт, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

За кредитом субрахунку 703 записується збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестрахування"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати" [2; 3].

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)" (форма № 2), чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) наводиться у статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (код рядка 2000) [1; 4].

Чистий дохід (виручка) від реалізації робіт обчислюється за формулою:

$$\text{ЧД(В)РР} = \text{Д(В)РР} - \text{НД} - \text{ДДНК(П)} - \text{П} - \text{З}, \quad (1)$$

де: ЧД(В)РР – чистий дохід (виручка) від реалізації робіт; Д(В)РР – дохід (виручка) від реалізації робіт; НД – надані знижки; ДДНК(П) – доходи, що за договорами належать комітентам (принципалам); П – податки; З – збори.

Обернений метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт рахується із попереднього підрахунку методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт, і потім суми треба переставити у зворотній послідовності: перший рік – в останній, другий рік – у передостанній тощо.

Річну суму розподілу ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації робіт вираховують множенням суми розподілу ВМП на коефіцієнт розподілу ВМП, який обчислюється діленням чистого доходу від реалізації робіт за відповідні періоди на плановий обсяг чистого доходу від реалізації робіт за увесь період.

Прорахунок методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт виконується за формулами:

$$PCPBM\P = CPBM\P \times KCBM\P, \quad (2)$$

де: PCPBM\P – річна сума розподілу ВМП; CPBM\P – сума розподілу ВМП; KCBM\P – коефіцієнт розподілу ВМП.

$$KCBM\P = O\check{C}DBPP : PO\check{C}DBPP, \quad (3)$$

де: O\check{C}DBPP – плановий або фактичний обсяг чистого доходу (виручки) від реалізації робіт за окремі періоди; PO\check{C}DBPP – плановий обсяг чистого доходу (виручки) від реалізації робіт за увесь період.

Обрахувати метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт можна також за іншим варіантом:

$$PCPBM\P = O\check{C}DBPP \times KCBM\P; \quad (4)$$

$$KCBM\P = CPBM\P : PO\check{C}DBPP. \quad (5)$$

Розрахунок методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт можна робити двома способами: 1) із первісної (початкової) суми ВМП; 2) із залишкової (поточної) суми ВМП.

На прикладі розглянемо послідовність калькулювання оберненого методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт.

Приклад. Початкова (первісна) сума ВМП – 94000 грн, строк розподілу – 5 років. Протягом цього періоду передбачається отримати 270000 грн чистого доходу від реалізації робіт, у тому числі: за 1-й рік – 72000 грн, за 2-й рік – 64000 грн, за 3-й рік – 55000 грн, за 4-й рік – 49000 грн, за 5-й рік – 30000 грн.

Визначимо коефіцієнти розподілу ВМП: за 1-й рік – 0,2667 (72000 : 270000 = 0,2667), за 2-й рік – 0,2370 (64000 : 270000 = 0,2370), за 3-й рік – 0,2037 (55000 : 270000 = 0,2037), за 4-й рік – 0,1815 (49000 : 270000 = 0,1815), за 5-й рік – 0,1111 (30000 : 270000 = 0,1111).

Технологію обрахунку 1-го способу (від початкової (первісної) суми ВМП) простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації робіт наведено в таблицях 1 і 2.

Таблиця 1

Розподіл ВМП у наступні періоди за 1-м способом (від початкової (первісної) суми ВМП) методу на основі чистого доходу від реалізації робіт

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації робіт, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	94000	72000	0,2667	25070
2	94000	64000	0,2370	22278
3	94000	55000	0,2037	19148
4	94000	49000	0,1815	17061
5	94000	30000	0,1111	10443
х	Разом	270000	1	94000

Джерело: авторська розробка.

Таблиця 2

Розподіл ВМП у наступні періоди за 1-м способом (від початкової (первісної) суми ВМП) оберненого методу на основі чистого доходу від реалізації робіт

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації робіт, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	94000	30000	0,1111	10443
2	94000	49000	0,1815	17061
3	94000	55000	0,2037	19148
4	94000	64000	0,2370	22278
5	94000	72000	0,2667	25070
х	Разом	270000	1	94000

Джерело: авторська розробка.

Із даних таблиць 1 і 2 можна пересвідчитись, що обчислення простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації робіт за 1-м способом (від початкової (первісної) суми ВМП) забезпечує протягом п'яти років повний розподіл ВМП.

Особливості застосування 2-го способу (від залишкової (поточної) суми ВМП) простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації робіт викладено в таблицях 3 і 4.

Таблиця 3

Розподіл ВМП у наступні періоди за 2-м способом (від залишкової (поточної) суми ВМП) методу на основі чистого доходу від реалізації робіт

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації робіт, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	94000	72000	0,2667	25070
2	68930	64000	0,2370	16336
3	52594	55000	0,2037	10713
4	41881	49000	0,1815	7601
5	34280	30000	0,1111	34280
х	Разом	270000	1	94000

Джерело: авторська розробка.

Таблиця 4

Розподіл ВМП у наступні періоди за 2-м способом (від залишкової (поточної) суми ВМП) оберненого методу на основі чистого доходу від реалізації робіт

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації робіт, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	34280	30000	0,1111	34280
2	41881	49000	0,1815	7601
3	52594	55000	0,2037	10713
4	68930	64000	0,2370	16336
5	94000	72000	0,2667	25070
x	Разом	270000	1	94000

Джерело: авторська розробка.

Із результатів розрахунку простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації робіт можна зробити висновок, що при використанні 2-го способу (від залишкової (поточної) суми ВМП) в останньому (табл. 3) і в першому (табл. 4) роках ВМП не перераховуються згідно коефіцієнту розподілу ВМП, а включаються у витрати періоду (34280 грн).

Висновки. Прораховувати ессаймент (від англ. *assignment* – розподіл) ВМП можна за оберненим методом на основі чистого доходу від реалізації робіт.

Роботи – це операції, що виконуються в ході господарської діяльності підприємства, і пов'язані з виробництвом продукції та/або наданням послуг.

Щоб вирахувати обернений метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт спочатку потрібно порахувати метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації робіт, і потім суми потрібно переставити навпаки: перший рік – в останній, другий рік – у передостанній і т. д.

Чистий дохід (виручка) від реалізації робіт розраховується як алгебраїчна сума доходу від реалізації робіт і наданих знижок, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [4; 5].

Аллокацію (від англ. *allocation* – розподіл, розміщення) ВМП між наступними періодами можна обраховувати двома способами методу на основі чистого доходу від реалізації робіт: 1) із первісної (початкової) суми ВМП; 2) із залишкової (поточної) суми ВМП.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (Наказ Міністерства фінансів України). № 433. (2013). Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ Міністерства фінансів України). № 1591. (2011). Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ Міністерства фінансів України). № 291. (1999). Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" (Наказ Міністерства фінансів України). № 290. (1999). Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.