

УДК 657

JEL Classification: M41, H25

DOI: <https://doi.org/10.64076/eecsr250915.09>

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

РОЗПОДІЛ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ЗА ОБЕРНЕНИМ МЕТОДОМ НА ОСНОВІ ЧИСТОГО ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Щоб масштабувати виробництво продукції підприємства повинні використовувати витрати.

Видатки, що здійснюються в одному періоді, а включаються у фінансові результати у наступних періодах, є витратами майбутніх періодів (далі – ВМП).

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до ВМП належать 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.

При обліку ВМП використовують рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів", за дебетом якого накопичуються ВМП, а за кредитом – вони списуються (розподіляються) та включаються до складу витрат звітного періоду [1; 2].

ВМП розміщуються в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) у розділі II "Оборотні активи", у статті "Витрати майбутніх періодів" (код рядка 1170) [3; 4].

Відраховуються ВМП у послідовні періоди за спеціальними методами. Їх використовують різну кількість. Приміром, для розподілу ВМП можна приміняти обернений метод на основі чистого доходу від реалізації готової продукції.

У НП(С)БО 9 "Запаси" вказано, що готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [5].

Згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" і НП(С)БО 15 "Дохід" чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [3; 6].

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

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма № 2) чистий дохід від реалізації готової продукції показується у статті "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (код рядка 2000), а дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), податок на додану вартість, акцизний податок (збір), інші збори або податки з обороту не відображаються [3; 4].

У формі № 2 Звіту про фінансові результати, що використовувалась раніше за окремими статтями наводились "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (код рядка 010), "Податок на додану вартість" (код рядка 015), "Акцизний збір" (код рядка 020), вільний рядок застосовувався для інших зборів або податків з обороту (код рядка 025) та "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (код рядка 035) [7].

Інформація про дохід (виручку) від реалізації готової продукції узагальнюється на субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" рахунку 70 "Доходи від реалізації".

За кредитом субрахунку 701 (рахунку 70) показується збільшення (одержання) доходу від реалізації готової продукції, 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 субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" або рахунок 79 "Фінансові результати" [1; 2].

Чистий дохід (виручку) від реалізації готової продукції обраховують за формулою:

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

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

Прорахунок оберненого методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації готової продукції робиться на базі попереднього обрахунку методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації готової продукції, і потім суми треба проставити у протилежній послідовності: перший рік – в останній, другий рік – у передостанній і т. д.

Річна сума розподілу ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації готової продукції обчислюється множенням суми розподілу ВМП на коефіцієнт розподілу ВМП, який вираховується діленням чистого доходу від реалізації готової продукції за відповідні періоди на плановий обсяг чистого доходу від реалізації готової продукції за увесь період.

Для перерахунку ВМП у наступні періоди за методом на основі чистого доходу від реалізації готової продукції використовують формули:

$$PCPBM\text{П} = CPBM\text{П} \times KPBMP, \quad (2)$$

де: PCPBMП – річна сума розподілу ВМП; CPBMП – сума розподілу ВМП; KPBMP – коефіцієнт розподілу ВМП.

$$KPBMP = O\check{C}D\check{B}P\check{P} : ПО\check{C}D\check{B}P\check{P}, \quad (3)$$

де: O\check{C}D\check{B}P\check{P} – плановий або фактичний обсяг чистого доходу (виручки) від реалізації готової продукції за окремі періоди; ПО\check{C}D\check{B}P\check{P} – плановий обсяг чистого доходу (виручки) від реалізації готової продукції за увесь період.

Обрахунок методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації готової продукції можна здійснювати також за іншим варіантом:

$$PCPBM\text{П} = O\check{C}D\check{B}P\check{P} \times KPBMP, \quad (4)$$

$$KPBMP = CPBM\text{П} : ПО\check{C}D\check{B}P\check{P}. \quad (5)$$

Вираховувати дистрибуцію (від англ. *distribution* – розподіл) ВМП можна двома способами методу на основі чистого доходу від реалізації готової продукції: 1) із первісної (початкової) суми ВМП; 2) із залишкової (поточної) суми ВМП.

На прикладі проілюструємо розрахунок оберненого методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації готової продукції.

Приклад. Початкова (первісна) сума ВМП – 84000 грн, строк розподілу – 5 років. Протягом строку розподілу ВМП очікується згенерувати 184000 грн чистого доходу від реалізації готової продукції, у тому числі: за 1-й рік – 58000 грн, за 2-й рік – 44000 грн, за 3-й рік – 35000 грн, за 4-й рік – 29000 грн, за 5-й рік – 18000 грн.

Величини коефіцієнтів розподілу ВМП становлять: за 1-й рік – 0,3152 ($58000 : 184000 = 0,3152$), за 2-й рік – 0,2391 ($44000 : 184000 = 0,2391$), за 3-й рік – 0,1902 ($35000 : 184000 = 0,1902$), за 4-й рік – 0,1576 ($29000 : 184000 = 0,1576$), за 5-й рік – 0,0979 ($18000 : 184000 = 0,0979$).

Особливості прорахунку 1-го способу (від початкової (первісної) суми ВМП) простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації готової продукції розглянуто в таблицях 1 і 2.

Таблиця 1

**Включення ВМП у подальші періоди за
1-м способом (від початкової (первісної) суми ВМП)
методу на основі чистого доходу від реалізації готової продукції**

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації готової продукції, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	84000	58000	0,3152	26477
2	84000	44000	0,2391	20084
3	84000	35000	0,1902	15977
4	84000	29000	0,1576	13238
5	84000	18000	0,0979	8224
x	Разом	184000	1	84000

Джерело: авторська розробка.

Таблиця 2

**Включення ВМП у подальші періоди за
1-м способом (від початкової (первісної) суми ВМП) оберненого
методу на основі чистого доходу від реалізації готової продукції**

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації готової продукції, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	84000	18000	0,0979	8224
2	84000	29000	0,1576	13238
3	84000	35000	0,1902	15977
4	84000	44000	0,2391	20084
5	84000	58000	0,3152	26477
x	Разом	184000	1	84000

Джерело: авторська розробка.

Як можна пересвідчитись із показників таблиць 1 і 2, використання 1-го способу (від початкової (первісної) суми ВМП) простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації готової продукції дає можливість повністю списати ВМП по наступних періодах протягом періоду розподілу.

Обчислення простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації готової продукції за 2-м способом (від залишкової (поточної) суми ВМП) наведено в таблицях 3 і 4.

Таблиця 3

**Включення ВМП у подальші періоди за
 2-м способом (від залишкової (поточної) суми ВМП) методу
 на основі чистого доходу від реалізації готової продукції**

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації готової продукції, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	84000	58000	0,3152	26477
2	57523	44000	0,2391	13754
3	43769	35000	0,1902	8325
4	35444	29000	0,1576	5586
5	29858	18000	0,0979	29858
x	Разом	184000	1	84000

Джерело: авторська розробка.

Таблиця 4

**Включення ВМП у подальші періоди за
 2-м способом (від залишкової (поточної) суми ВМП) оберненого
 методу на основі чистого доходу від реалізації готової продукції**

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації готової продукції, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	29858	18000	0,0979	29858
2	35444	29000	0,1576	5586
3	43769	35000	0,1902	8325
4	57523	44000	0,2391	13754
5	84000	58000	0,3152	26477
x	Разом	184000	1	84000

Джерело: авторська розробка.

З даних таблиць 3 і 4 можна стверджувати, що при прорахунку 2-го способу (від залишкової (поточної) суми ВМП) простого і оберненого методів на основі чистого доходу від реалізації готової продукції в останньому (табл. 3) і в першому (табл. 4) роках ВМП не розподіляються відповідно до коефіцієнту розподілу, а записуються у витрати звітних періодів.

Висновки. Аллокацію (від англ. *allocation* – розподіл, розміщення) ВМП між наступними періодами можна здійснювати за оберненим методом на основі чистого доходу від реалізації готової продукції.

Чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції обчислюється як алгебраїчна сума доходу від реалізації готової продукції і наданих знижок, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Щоб визначити розподіл ВМП за оберненим методом на основі чистого доходу від реалізації готової продукції спочатку треба порахувати метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації готової продукції, і потім суми потрібно переставити у зворотній черговості: перший рік – в останній, другий рік – у передостанній і т. п.

Шерінг (від англ. *sharing* – розподіл, поділ) ВМП за оберненим методом на основі чистого доходу від реалізації готової продукції можна розраховувати двома способами: 1) із первісної (початкової) суми ВМП; 2) із залишкової (поточної) суми ВМП.

Список використаних джерел

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09 грудня 2011 р. № 1591), зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. за № 1557/20295. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України 07 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України 28 березня 2013 р. № 433. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" (Наказ Міністерства фінансів України). № 87. (1999). (втратив чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів України). № 73. (2013). Вилучено з : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.