

**ВПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДИКИ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ  
МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ ЗА МЕТОДОМ НА ОСНОВІ ЧИСТОГО  
ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ**

*Сук П.Л., д.е.н., професор,  
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і  
природокористування України “Ніжинський агротехнічний інститут”*

Існують витрати, що забезпечують одержання економічних вигод не в періоді їх здійснення, а в наступних періодах. Це – витрати майбутніх періодів (далі – ВМП). Такі витрати включаються в склад витрат майбутніх періодів з використанням певного методу. ВМП можна розподіляти за методами амортизації необоротних активів. Наприклад, можна застосовувати метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації.

У світовій практиці існує метод амортизації необоротних активів на основі доходу (revenue-based amortisation method), тому метод розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації можна розглядати як вид цього методу або як один із методів, що базуються на основі доходу [1].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 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 [2; 3].

Відображається чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в статті “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (код рядка 2000) Звіту про фінансові результати (Звіту про

сукупний дохід) (форма № 2) [2; 4].

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо [5, п. 18].

Облік чистого доходу від реалізації ведуть за дебетом рахунку 70 “Доходи від реалізації” по субрахунках: 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 702 “Дохід від реалізації товарів”, 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” і кредитом рахунку 79 “Фінансові результати” або субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”.

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 “Перестраховування”); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів” підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об’єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій [6; 7].

За видами чистого доходу від реалізації, а також за субрахунками по рахунку 70 можна застосовувати такі методи розподілу ВМП на основі

чистого доходу від реалізації, а саме: 1) метод на основі чистого доходу від реалізації готової продукції; 2) метод на основі чистого доходу від реалізації товарів; 3) метод на основі чистого доходу від реалізації робіт і послуг та ін.

Річну суму розподілу ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації вираховують як добуток суми розподілу ВМП, та коефіцієнта розподілу ВМП, який визначається діленням фактичного або планового обсягу чистого доходу від реалізації за окремі періоди на плановий обсяг чистого доходу від реалізації за увесь період.

Можна застосовувати два засоби для обчислення цього методу: 1) на основі планового обсягу чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за окремі періоди і планового обсягу чистого доходу від реалізації продукції за увесь період розподілу ВМП; 2) на основі фактичного обсягу чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за окремі періоди і планового обсягу доходу від реалізації продукції за увесь період розподілу ВМП.

Розрахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) здійснюється за формулою:

$$ЧД = Д - ПДВ - АП - ІПЗЗО - ІВД, \text{ де:}$$

ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); Д – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); ПДВ – податок на додану вартість; АП – акцизний податок; ІПЗЗО – інші податки і збори з обороту; ІВД – інші вирахування з доходу.

Списання ВМП у витрати звітних періодів за методом на основі чистого доходу від реалізації виконується за формулами:

$$РСРВМП = СРВМП \times КРВМП,$$

де РСРВМП – річна сума розподілу ВМП; СРВМП – сума розподілу ВМП; КРВМП – коефіцієнт розподілу ВМП.

$$КРВМП = ОЧД : ПОЧД,$$

де ОД – плановий або фактичний обсяг чистого доходу від реалізації за окремі періоди; ПОЧД – плановий обсяг чистого доходу від реалізації за увесь період.

Можливий також розрахунок методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації за іншим варіантом:

$$PCPBMPI = OЧД \times KPBMP;$$

$$KPBMP = CBMP : ПОЧД.$$

Розподіл ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації можна робити за двома способами: 1) від початкової суми ВМП; 2) від залишкової суми ВМП.

Щоб розподілити ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації скористаємось прикладом.

Приклад. ВМП на суму 55000 грн потрібно розподілити на 7 років. Протягом цього періоду очікується отримати 194000 грн чистого доходу від реалізації, у тому числі: за 1-й рік – 70000 грн, за 2-й рік – 48000 грн, за 3-й рік – 30000 грн, за 4-й рік – 20000 грн, за 5-й рік – 17000 грн, 6-й рік – 70000 грн, за 7-й рік – 48000 грн.

Показники коефіцієнтів розподілу ВМП дорівнюють: за 1-й рік – 0,2784 (54000 : 194000 = 0,2784), за 2-й рік – 0,2062 (40000 : 194000 = 0,2062), за 3-й рік – 0,1546 (30000 : 194000 = 0,1546), за 4-й рік – 0,1289 (25000 : 194000 = 0,1289), за 5-й рік – 0,1030 (20000 : 194000 = 0,1030), за 6-й рік – 0,0928 (18000 : 194000 = 0,0928), за 7-й рік – 0,0361 (7000 : 194000 = 0,0361).

Застосування 1-го способу (від початкової суми ВМП) методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації відображено в таблиці 1.

З даних таблиці 1 можна зробити висновок, що при 1-му способі методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації вся сума ВМП за 7 років розподілилась повністю.

Таблиця 1 - Розподіл ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації 1-й спосіб – від початкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	55000	54000	0,2784	15312
2	55000	40000	0,2062	11341
3	85000	30000	0,1546	8503
4	55000	25000	0,1289	7090
5	55000	20000	0,1030	5665
6	55000	18000	0,0928	5104
7	55000	7000	0,0361	1985
x	Разом	194000	1	55000

*[авторська розробка]*

Використання 2-го способу (від залишкової суми ВМП) методу розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації наведено в таблиці 2.

Таблиця 2 - Розподіл ВМП за методом на основі чистого доходу від реалізації 2-й спосіб – від залишкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Чистий дохід від реалізації, грн	Коефіцієнти розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	55000	54000	0,2784	15312
2	39688	40000	0,2062	8184
3	31504	30000	0,1546	4871
4	26633	25000	0,1289	3433
5	23200	20000	0,1030	2390
6	20810	18000	0,0928	1931
7	18879	7000	0,0361	18879
x	Разом	194000	1	55000

*[авторська розробка]*

З таблиці 2 можна побачити, що коли застосовувати 2-й спосіб методу на основі чистого доходу від реалізації, то в останньому році сума ВМП не

розподілиться і буде віднесена у витрати цього періоду.

**Висновки.** Розподіл ВМП можна здійснювати за методом на основі чистого доходу від реалізації.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

– податків і зборів, зокрема, податку на додану вартість, акцизного податку і ін.;

– інших зборів або податків з обороту, зокрема, належних до сплати безпосередньо Пенсійному фонду України зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, надання послуг стільникового рухомого зв'язку; належних до сплати суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат тощо;

– наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків, зокрема, одержаних підприємством від інших осіб сум доходів, що за договорами належать комітентам, принципалам тощо [2; 3; 4; 5].

Можна застосовувати різні види (або окремі методи) розподілу ВМП на основі методу чистого доходу від реалізації залежно від видів чистого доходу від реалізації, а також субрахунків до рахунку 70: 1) метод на основі чистого доходу від реалізації готової продукції; 2) метод на основі чистого доходу від реалізації товарів; 3) метод на основі чистого доходу від реалізації робіт і послуг та ін.

Методи розподілу ВМП на основі чистого доходу від реалізації можна розраховувати за двома способами: 1) від початкової суми ВМП; 2) від залишкової суми ВМП.

### *Література:*

1. Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38) (May 2014). URL : [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/iast/ias16-amending-201405](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/ias16-amending-201405).

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України 7 лютого 2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text>.

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.