

рік. URL: <https://www.minregion.gov.ua/napryamki-diyalnosti/zhkh/terretory/stan-sfery-povodzhennya-z-pobutovymy-vidhodamy-v-ukrayini-za-2020-rik-2/>.

10. Бауман З., Донскіс Л. Плинне зло. Життя без альтернатив. Київ: Дух і Літера, 2017. 216 с.

*Сук П.Л., доктор економічних наук,
професор, професор кафедри
Відокремлений підрозділ Національного
університету біоресурсів і
природокористування України «Ніжинський
агротехнічний інститут»*

ЗАСТОСУВАННЯ ОБЕРНЕНОГО МЕТОДУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ОСНОВІ ПРИБУТКУ ДЛЯ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

APPLICATION OF THE INVERSE METHOD OF DEPRECIATION OF NON- CURRENT ASSETS BASED ON PROFIT FOR THE ALLOCATION OF DEFERRED EXPENSES

Анотація. Запропоновано використовувати обернений метод амортизації необоротних активів на основі прибутку для розподілу витрат майбутніх періодів.

Обґрунтовано використання прибутку для розподілу витрат майбутніх періодів.

Визначено можливість розподілу витрат майбутніх періодів оберненим методом амортизації необоротних активів на основі прибутку за двома способами 1) від початкової суми витрат майбутніх періодів; 2) від залишкової суми витрат майбутніх періодів.

Розглянуто на прикладі послідовність розподілу витрат майбутніх періодів оберненим методом амортизації необоротних активів на основі прибутку.

Доведено можливість використання різних обернених методів на основі прибутку, зокрема: 1) на основі результату операційної діяльності; 2) на основі результату фінансових операцій; 3) на основі результату результату іншої діяльності та ін.

Ключові слова: витрати майбутніх періодів, прибуток, бухгалтерський облік, методи амортизації необоротних активів, звітність, розподіл витрат майбутніх періодів.

Abstract. It is proposed to use the inverse method of depreciation of non-current assets based on profit to allocate of deferred expenses.

Use of profit for allocating deferred expenses is justified.

The possibility of allocating deferred expenses by the reverse method of depreciation of non-current assets based on profit in two ways is determined: 1) from the initial amount of deferred expenses; 2) from the residual amount of deferred expenses.

The sequence of distribution of deferred expenses by the inverse method of depreciation of non-current assets based on profit is considered on the example.

The possibility of using various inverse methods based on profit is proved, in particular: 1) based on the result of operating activities; 2) based on the result of financial transactions; 3) based on the result of the result of other activities, etc.

Key words: deferred expenses, profit, accounting, methods of depreciation of non-current assets, reporting, allocation of deferred expenses.

Постановка проблеми. Особливим видом витрат, що виникають в діяльності підприємства, є витрати майбутніх періодів (далі – ВМП). Вони відображаються у складі фінансових результатів у наступних періодах.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування 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.

Узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах здійснюється на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

За дебетом рахунку 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами [1; 2].

В активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1) сума ВМП наводиться в розділі II “Оборотні активи” в статті “Витрати майбутніх періодів” (код рядка 1170) [3].

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності (п. 2.36) визначено, що у статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Хоча питання використання методів розподілу ВМП відображені в літературних джерелах, проте вони потребують подальшого дослідження в сучасних умовах.

Мета – визначити можливість використання оберненого методу амортизації необоротних активів на основі прибутку для розподілу ВМП.

Виклад основного матеріалу дослідження. ВМП потрібно розподіляти між наступними періодами. Для цього можна використовувати методи амортизації необоротних активів, зокрема обернений метод на основі прибутку. Він є одним із

видів методів амортизації на основі доходу (revenue-based amortisation method) [5], що використовується у світі.

Згідно з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати [3].

Прибуток виникає в результаті збільшення економічних вигід підприємства внаслідок надходження активів або зменшення зобов’язань, що призводить до зростання власного капіталу.

В бухгалтерському обліку фінансовий результат (прибуток або збиток) визначається за видами діяльності на рахунку 79 «Фінансові результати», який має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати» [1; 2].

Можна використовувати різні обернені методи на основі прибутку для розподілу ВМП, наприклад: 1) на основі результату операційної діяльності; 2) на основі результату фінансових операцій; 3) на основі результату іншої діяльності та інших видів прибутку.

Щоб розподілити ВМП за оберненим методом на основі прибутку спочатку потрібно визначити суму розподілу ВМП за методом на основі прибутку і переставити її у зворотному порядку: перший рік у останній, другий рік у передостанній і т.д.

Річна сума ВМП за методом на основі прибутку визначається як добуток суми ВМП, що розподіляються, та коефіцієнта розподілу ВМП, який обчислюється діленням фактичного обсягу прибутку на плановий обсяг прибутку.

При розподілі ВМП за методом на основі прибутку використовують формули:

$$\Pi = Д - В,$$

де Π – прибуток; $Д$ – доходи від реалізації продукції (робіт, послуг); $В$ – витрати від реалізації продукції (робіт, послуг).

$$PCPBM\Pi = CPBM\Pi \times KPBMPi,$$

де $PCPBM\Pi$ – річна сума розподілу ВМП; $CPBM\Pi$ – сума розподілу ВМП; $KPBMPi$ – коефіцієнт розподілу ВМП.

$$KPBMPi = \text{ФОП} : \text{ПОП},$$

де ФОП – фактичний обсяг прибутку (за відповідний період розподілу ВМП); ПОП – плановий обсяг прибутку (за увесь період розподілу ВМП).

Розподіляти ВМП за оберненим методом на основі прибутку можна за двома способами 1) від початкової суми ВМП; 2) від залишкової суми ВМП.

Щоб розподілити ВМП за оберненим методом на основі прибутку наведемо приклад.

Приклад. Сума ВМП становить 140000 грн. Її треба розподілити на 4 роки. Протягом цього періоду очікується отримати 310000 грн прибутку, в тому числі: за 1-й рік – 110000 грн, за 2-й рік – 100000 грн, за 3-й рік – 70000 грн, за 4-й рік – 30000 грн.

Значення коефіцієнта розподілу ВМП: за 1-й рік – 0,3548 ($110000 : 310000 = 0,3548$), за 2-й рік – 0,3226 ($100000 : 310000 = 0,3226$), за 3-й рік – 0,2258 ($70000 : 310000 = 0,2258$), за 4-й рік – 0,0968 ($30000 : 310000 = 0,0968$).

Віднесемо ВМП у витрати наступних звітних періодів за 1-м способом (від початкової суми) за методом на основі прибутку (табл. 1) і за оберненим методом на основі прибутку (табл. 2).

Таблиця 1

Перенесення ВМП на наступні періоди за методом на основі прибутку (1-й спосіб – від початкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Прибуток, грн	Коефіцієнт розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	140000	110000	0,3548	49672
2	140000	100000	0,3226	45164
3	140000	70000	0,2258	31612
4	140000	30000	0,0968	13552
x	Разом	310000	1	140000

[авторська розробка]

Таблиця 2

Перенесення ВМП на наступні періоди за оберненим методом на основі прибутку (1-й спосіб – від початкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Прибуток, грн	Коефіцієнт розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	140000	30000	0,0968	13552
2	140000	70000	0,2258	31612
3	140000	100000	0,3226	45164
4	140000	110000	0,3548	49672
x	Разом	310000	1	140000

[авторська розробка]

Розподілимо ВМП від залишкової суми (2-й спосіб) за методом на основі прибутку в табл. 3) і за оберненим методом на основі прибутку в табл. 4.

Таблиця 3

Перенесення ВМП на наступні періоди за методом на основі прибутку (2-й спосіб – від залишкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Прибуток, грн	Коефіцієнт розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	140000	110000	0,3548	49672
2	90328	100000	0,3226	29140
3	61188	70000	0,2258	13816
4	47372	30000	0,0968	47372
x	Разом	310000	1	140000

[авторська розробка]

Таблиця 4

Перенесення ВМП на наступні періоди за оберненим методом на основі прибутку (2-й спосіб – від залишкової суми ВМП)

Рік	Сума розподілу ВМП, грн	Прибуток, грн	Коефіцієнт розподілу ВМП	Річна сума розподілу ВМП, грн
1	47372	30000	0,0968	47372
2	61188	70000	0,2258	13816
3	90328	100000	0,3226	29140
4	140000	110000	0,3548	49672
x	Разом	310000	1	140000

[авторська розробка]

Дані табл. 1 і 2 свідчать, що за 1-м способом ВМП кожного року розподіляються із однакової (початкової) суми (140000 грн), а тому ВМП повністю перерозподіляються за періоди розподілу.

Як видно з табл. 3 і 4, за 2-м способом ВМП кожного року ВМП розподіляються із залишкової суми, яка постійно змінюється, а в останньому році методу на основі прибутку і в першому році оберненого методу на основі прибутку утворюється значна нерозподілена сума ВМП (47372 грн), яка відноситься у витрати.

Висновки. ВМП визнаються в результаті зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що виникають у наступних періодах, а не в період використання ресурсів або сплати грошей.

ВМП включаються у фінансові результати наступних періодів частинами, а тому потребують розподілу між відповідними періодами. Для розподілу ВМП можна використовувати методи амортизації необоротних активів. Одним із методів амортизації, який можливо використовувати для ВМП є обернений метод на основі прибутку. Цей метод є зворотним до методу розподілу ВМП на основі прибутку і дозволяє розподілити суму ВМП в протилежній черговості до прибутку, отриманого в певному періоді.

Розподіл ВМП за оберненим методом на основі прибутку можна здійснювати двома способами 1) від початкової суми ВМП; 2) від залишкової суми ВМП.

Розподіляти ВМП можна за декількома оберненими методами на основі прибутку, зокрема: 1) на основі результату операційної діяльності; 2) на основі результату фінансових операцій; 3) на основі результату іншої діяльності та ін.

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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.

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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України 7 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv#Text>.

5. 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.