

Дата: 17.05.2022

Група: 26

Предмет: Основи бухгалтерського обліку

УРОК № 84

ТЕМА: Облік фінансових результатів.

МЕТА:

- Ознайомити учнів з організацією обліку фінансових результатів
- Сформувати в учнів відомості про порядок визначення доходу та прибутку
- Сприяти всебічному розвитку особистості;
- Виховувати інформаційно-освічену людину.

Вивчення нового матеріалу:

1. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат.

Важливою умовою успішного функціонування зарубіжних підприємств є забезпечення прибутковості їх діяльності. У країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток є інструментом суттєвого впливу на економічні інтереси господарюючих суб'єктів у процесі прийняття управлінських рішень, метою здійснення фінансово— господарської діяльності, а також основою її подальшої диверсифікації. Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають суттєвий вплив на цей показник, є доходи і витрати. В бухгалтерському обліку вони відображаються при дотриманні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів дохід визначається як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, що приводить до збільшення власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Методологічні засади формування інформації про доходи в обліку та її розкриття у фінансовій звітності зарубіжних підприємств регламентуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід». Метою цього стандарту є визначення облікового підходу до доходів, які виникають в результаті таких операцій:

- реалізація товарів (продукції);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, результатом чого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Згідно з МСБО 18 «Дохід» доходи визнаються, коли існує ймовірність надходження на підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з операцією, і ці вигоди можна достовірно оцінити. При цьому, доходи повинні включати тільки надходження валових економічних вигод, які отримані та підлягають отриманню підприємством. Із суми надходження виключаються суми податків, які утримуються

за дорученням держави (податок з продажу, податок на додану вартість та ін.), суми отримані на користь третіх осіб (наприклад, суми отримані від імені принципала). Сума доходу визначається на основі угоди, яка укладається між підприємством та покупцем або користувачем активу.

У процесі визнання доходу слід враховувати особливості застосування критеріїв визнання окремо до кожної операції. Так, згідно з МСБО 18 «Дохід» дохід від реалізації товарів (продукції) повинен визнаватися при дотриманні наступних умов:

- сума податків, що підлягає сплаті;
- сума доходів, отриманих на користь третіх осіб;
- сума знижок, наданих клієнту за умовами укладеного контракту;
- вартість ТМЦ, які поверненні клієнтами;
- сума уцінки ТМЦ за умовами укладеного контракту;
- сума доходу, яка отримана або підлягає отриманню.

Визнання доходів від надання послуг регламентується:

- МСБО 11 «Будівельні контракти» — розглядає визнання доходу, який виникає в результаті будівельних контрактів;

- МСБО 18 «Дохід» — розглядає визнання доходу, який виникає в результаті надання всіх інших послуг.

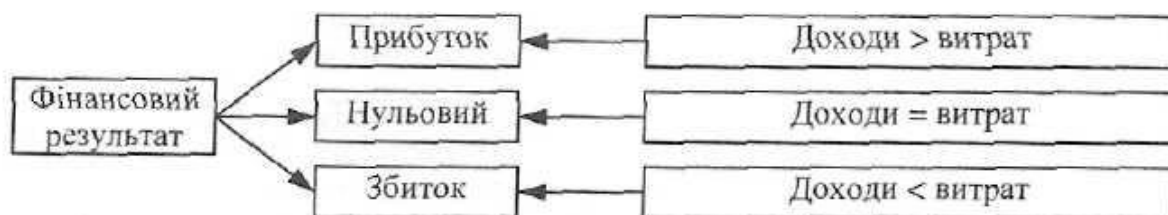
Цими стандартами передбачається застосування одного і того ж підходу до визнання доходів від надання послуг. Він базується на методі поетапного виконання робіт, згідно з яким дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги. У відповідності з МСБО 11 «Будівельні контракти» і МСБО 18 доходи від операцій з надання послуг можуть бути достовірно оцінені за умови дотримання таких вимог:

- суму доходу можна достовірно оцінити;
- існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією;
- етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити;
- витрати, понесені у зв'язку з операцією, і витрати понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

За неможливості достовірної оцінки результату операцій з надання послуг, дохід повинен визнаватися у обсязі витрат, що підлягають відшкодуванню.

Визнання доходу від використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, який отримується у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, розглядається в МСБО 17 «Оренда», МСБО 18 «Дохід», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Зміст доходів та витрат наведено на рис. 1



Доходи		-	Витрати		=	Фінансовий результат
виробничого підприємства	торговельно- збутового		виробничого підприємства	торговельно- збутового		
Виручка від реалізації готової продукції, виконаних робіт та послуг	Різниця між ціною про- дажу і купів- лі реалізова- них товарів (тобто сума торгових надбавок, скидок та націнок на реалізовані товари – валовий дохід)		Виробнича собівартість реалізованої продукції, послуг та витрати діяльності	Витрати обігу, які пов'язані з процесом реалізації товарів, робіт, послуг		

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу *обачливості*, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки.

Можливість достовірної оцінки — основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню.

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим вищеназвані суми **не включаються тільки до суми чистого доходу** підприємства.

Згідно з МСБО 18 у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати таку інформацію про доходи:

- облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, в тому числі методи, що використовуються для визначення етапу завершення операції з надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визначеного протягом певного періоду, включаючи дохід від реалізації продукції (товарів), надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів тощо;
- суму доходу, отриманого в результаті обміну продукції (товарів) або послуг, який включено до кожної суттєвої категорії доходу.

Одночасно з доходами в обліку та Звіті про прибутки та збитки визнаються і відображаються витрати, які здійснені підприємством для їх отримання. Це обумовлюється принципом відповідності доходів і витрат.

Згідно з Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів під *витратами* розуміють зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних з виплатами учасникам.

З метою забезпечення раціонального формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про витрати вони *класифікуються за різними ознаками*:

1. За характером (матеріальні витрати, витрати на амортизацію, транспортні витрати, витрати на оплату праці, витрати на персонал, витрати на рекламу, інші операційні витрати).

2. За функціями (витрати на виробництво, що формують собівартість продукції, витрати на збут, адміністративні витрати).

3. По відношенню до виробничого процесу (основні та накладні).

4. Залежно від видів діяльності (- від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; - екстраординарні витрати).

5. За єдністю складу (одноелементні, комплексні).

6. За ступенем залежності від обсягів діяльності (умовно - змінні, умовно – постійні).

7. За способом віднесення до собівартості (прямі, непрямі).

8. За доцільністю здійснення (продуктивні, непродуктивні).

9. За календарними періодами (поточні, одноразові).

У Звіті про прибутки та збитки витрати визнаються, якщо існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які можна достовірно оцінити. Це означає, що визнання витрат здійснюється одночасно з визнанням збільшення зобов'язань, або зменшення активів (наприклад, нарахування заробітної плати персоналу тощо).

Витрати визнаються на основі безпосереднього зв'язку між заробленими доходами і понесеними витратами у разі задоволення таких умов:

1. Існує ймовірність зменшення економічних вигід внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань;

2. Можна достовірно оцінити понесені витрати;

3. Існує ймовірність виникнення зобов'язань без визнання активу, тобто виникнення гарантійних зобов'язань;

4. Існує ймовірність невідповідності економічних вигід критеріям активів (витрати від уцінки запасів, створення резерву сумнівних боргів).

2. Облік доходів і витрат.

З метою формування інформації про доходи і витрати протягом звітного періоду у зарубіжній обліковій практиці використовуються тимчасові номінальні рахунки, на яких накопичуються суми по кожному виду доходів і витрат. Тимчасовими ці рахунки називаються тому, що суми накопичених на них доходів і витрат відносяться тільки до поточного облікового періоду. В кінці звітного періоду ці рахунки закриваються.

Рахунки доходів — це пасивні рахунки, на яких обліковуються доходи за їх видами. По кредиту цих рахунків протягом звітного періоду відображається збільшення

доходів у результаті звичайної діяльності та внаслідок екстраординарних ситуацій, а по дебету— їх списання на зведений рахунок фінансових результатів.

Порядок відображення доходів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку залежить від обраного методу обліку. Якщо доходи обліковуються на основі надходження грошових коштів, тобто за касовим методом обліку, то сума виручки від реалізації продукції (товарів), послуг буде відображатися бухгалтерським записом:

Дебет рахунка «Грошові кошти»

Кредит рахунка «Дохід від реалізації»

Якщо облік доходів ведеться за методом нарахування, згідно з яким вони визначаються тоді, коли мають місце, а не тоді, коли отримані грошові кошти, то відображення їх в обліку і фінансовій звітності здійснюється у тому періоді, до якого вони відносяться. При цьому можуть застосовуватися два способи:

- відображення в обліку доходів у періоді, в якому вони зароблені;
- коригування рахунків.

Перший спосіб ведення обліку доходів за методом нарахування передбачає відображення їх в момент реалізації продукції (товарів), послуг бухгалтерським записом:

Дебет рахунка «Рахунки до отримання»

Кредит рахунка «Дохід від реалізації»

Рахунки витрат — це активні рахунки, на яких обліковуються витрати за їх елементами. По дебету цих рахунків протягом звітного періоду відображається накопичення витрат у процесі звичайної діяльності підприємства та внаслідок екстраординарних ситуацій, а по кредиту — їх списання на зведений рахунок фінансових результатів.

В бухгалтерському обліку витрати відображаються з дотриманням принципів нарахування, відповідності доходів і витрат та обачності. Порядок відображення витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватися за касовим методом обліку (витрати обліковуються на основі виплат грошових коштів), або за методом нарахування, що розглянуті вище.

Проте слід зазначити, що компанії часто несуть витрати, пов'язані з отриманням економічних вигод протягом періоду, що перевищує один фінансовий рік або операційний цикл, якщо він довший за 12 місяців. Так, наприклад, в процесі експлуатації довгострокових активів (основних засобів, природних ресурсів та інших) необхідно здійснювати систематичний, раціональний розподіл їх вартості між обліковими періодами, протягом яких підприємство отримувало економічні вигоди від їх використання. Цей процес називається нарахуванням амортизації основних засобів та інших довгострокових активів. При нарахуванні амортизації основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку складається бухгалтерський запис:

Дебет рахунка «Витрати на амортизацію основних засобів»

Кредит рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

Рахунок «Накопичена амортизація основних засобів» є регулюючим, контрактивним по відношенню до рахунка «Основні засоби», сам по собі є пасивним. По кредиту цього рахунка накопичується сума нарахованої амортизації основних засобів протягом терміну їх корисного використання, з урахуванням якої у фінансовій звітності відображається залишкова (балансова) вартість основних засобів.

Деякі витрати компанії, зазвичай, сплачують попередньо, тому вони називаються витратами, які сплачені авансом. До них відноситься орендна плата, витрати на

страхування тощо. З метою систематичного відображення їх у складі витрат звітного періоду необхідно здійснити коригувальні бухгалтерські записи. Якщо ці записи своєчасно не будуть здійснені, то в балансі вартість активів буде завищена, а в Звіті про прибутки та збитки сума витрат буде занижена. В кінцевому рахунку це приведе до збільшення суми власного капіталу в балансі і прибутку — у Звіті про прибутки та збитки.

З метою забезпечення достовірної, об'єктивної оцінки фінансового результату діяльності підприємства у звітному періоді та його власного капіталу частка суми авансом сплачених витрат, що відноситься до відповідного звітного періоду, повинна бути відображена у складі його витрат. За цих умов виникає потреба у складанні коригувального бухгалтерського запису на списання суми сплачених авансом витрат, яка відноситься до звітного періоду.

Одним із видів витрат компаній є нарахування податків, зокрема податку на прибуток. Сума цих витрат визначається на основі податкового кодексу. При цьому слід зазначити, що точна їх сума не може бути визначена до настання певної дати. Одночасно, дотримуючись принципу відповідності доходів і витрат, суму витрат на сплату податку на прибуток необхідно включити до складу витрат кожного місяця облікового періоду. Нархування очікуваної суми витрат на сплату податку на прибуток відображається бухгалтерським записом.

Дебет рахунка «Витрати з податку на прибуток»
Кредит рахунка «Податок на прибуток до сплати»

Таким чином, дотримання принципу нарахування в процесі обліку витрат дасть можливість забезпечити реальність, достовірність визнання витрат, які відносяться до поточного звітного періоду, відображення зобов'язань по них та виявлення фінансового результату діяльності підприємства.

3. Порядок визначення та облік фінансових результатів

У зарубіжній обліковій практиці в основу визначення фінансового результату діяльності підприємства покладений метод «витрати — випуск». За цим методом фінансовий результат визначається шляхом співставлення суми понесених витрат з сумою отриманих доходів.

Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства використовується рахунок «Зведений рахунок фінансових результатів». Це активно— пасивний рахунок, по кредиту якого відображаються суми отриманих доходів, а по дебету— суми здійснених витрат. За умови перевищення суми доходів (оборот по кредиту) над сумою витрат (оборот по дебету) фінансовий результат діяльності компанії буде характеризувати прибуток. І, навпаки, якщо сума обороту по дебету (витрати) перевищуватиме суму обороту по кредиту (доходи), то фінансовий результат діяльності компанії характеризуватиме збиток.

У кінці звітного періоду рахунки доходів і витрат закриваються шляхом списання їх оборотів на рахунок «Зведений рахунок фінансових результатів». При цьому можуть мати місце наступні бухгалтерські записи (табл. 1).

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано на фінансові результати: - доходи від реалізації	Доходи від реалізації продукції (робіт), послуг	Зведений рахунок фінансових результатів
- витрати на оплату праці	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати на оплату праці
- витрати на амортизацію основних засобів	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати на амортизацію основних засобів
- витрати на оренду	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати на оренду
- витрати на сплату відсотків за банківські позики	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати на сплату відсотків за банківські позики
- витрати на страхування	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати на страхування
- витрати з податку на прибуток	Зведений рахунок фінансових результатів	Витрати з податку на прибуток
Закриття рахунку «Зведений рахунок фінансових результатів»		
- списано суму прибутку	Зведений рахунок фінансових результатів	Нерозподілений прибуток
- списано суму збитку	Нерозподілений прибуток	Зведений рахунок фінансових результатів
Списано оголошені і сплачені дивіденди	Нерозподілений прибуток	Дивіденди оголошені

Інформація, узагальнена на бухгалтерських рахунках доходів, витрат і фінансових результатів, по завершенню облікового циклу є підставою для складання фінансової звітності.

Завдання:

- 1) Законспекуйте матеріал уроку
- 2) Підручник: 1)ч.2 розділ 9