

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ  
КРЕМЕНЧУЦЬКИЙ ЛЬОТНИЙ КОЛЕДЖ**

**Циклова комісія економіки та управління**

**ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ**

з навчальної дисципліни «Облік у зарубіжних країнах»  
вибіркових компонент  
освітньо-професійної програми  
першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

**Облік і аудит**

**за темою № 9 - Облік доходів, витрат і фінансових результатів**

**Харків 2021**

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

Науково-методичною радою  
Харківського національного  
університету внутрішніх справ  
Протокол від 23.09.2021 № 8

**СХВАЛЕНО**

Методичною радою  
Кременчуцького льотного  
коледжу Харківського  
національного університету  
внутрішніх справ  
Протокол від 22.09.2021 № 2

**ПОГОДЖЕНО**

Секцією науково-методичної ради  
ХНУВС з гуманітарних та соціально-  
економічних дисциплін  
Протокол від 22.09.2021 № 8

Розглянуто на засіданні циклової комісії економіки та управління протокол  
від 31.08.2021 № 1

**Розробники:** викладач циклової комісії економіки та управління, спеціаліст  
вищої категорії, викладач-методист Бондарець О.М.

**Рецензенти:**

1. викладач циклової комісії економіки та управління КЛК ХНУВС, к.е.н.,  
спеціаліст вищої категорії, викладач-методист Цимбалістова О.А.
2. професор кафедри бізнес адміністрування, маркетингу і туризму  
Кременчуцького національного університету імені Михайла  
Остроградського, д.е.н. Дружиніна В.В.

## План лекції

1. Сутність, класифікація та порядок визнання доходів і витрат
2. Облік доходів і витрат
3. Порядок визначення та облік фінансових результатів

## Рекомендована література:

### Основна

1. Акімова Н.С., Грінько А.П., Топоркова О.В., Наумова Т.А., Ковалевська Н.С., Кирильєва Л.О., Янчев В.В. Облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – ХДУХТ, 2016. – 288 с.
2. Бондар М.І., Верига Ю.А., Мельник С.І, Хоменко Н.В. Облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2013. – 216 с.
3. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – Л.: «Магнолія 2006», 2014. – 744 с.
4. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2012. – 400 с.
5. Лучко М. Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 370 с.
6. Онищенко В.О, Бондар М.І., Дубовая В.В. Облік у зарубіжних країнах. Підручник. – К.: ЦУЛ, 2015. – 576 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>

16. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>

#### Додаткова

17. Дергачова В.В., Скоробогатова Н.Є., Шик Л.М. Облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – К.: НТУУ «КПІ», 2011. – 257 с.
18. Єфіменко В.І., Лук'яненко Л.І. Облік у зарубіжних країнах. Навчально – методичний посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 216 с.
19. Ковальчук, Т.М. Облік у зарубіжних країнах. Навчально – методичний посібник. – Чернівці.: Рута, 2014. – 471 с.
20. Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник. – Харків.: Лідер, 2016. – 317 с.

#### Інформаційні ресурси в інтернеті

21. Офіційний портал Верховної Ради України: Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>
22. Офіційний сайт «Вісник податкової служби України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>.
23. Офіційний сайт журналу «Все про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua>
24. Офіційний сайт журналу «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtki.com.ua>
25. Офіційний сайт журналу «Податки і бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua>

#### Текст лекції

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

Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають безпосередній вплив на цей показник, являються доходи і витрати. В бухгалтерському обліку вони відображаються при дотриманні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат.

Дохід - це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, що призводить 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 регламентується МСБО 18 «Дохід». Метою цього стандарту є визначення облікового підходу до доходів, які виникають в результаті наступних 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 інші), 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. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації, або компенсації, яка має бути отримана. В окремих випадках сума доходу від реалізації товарів, продуктів, надання послуг може бути меншою, ніж їх справедлива вартість (наприклад, якщо покупцям надаються знижки, якщо має місце повернення товарів, продукції від покупців тощо). Порядок формування доходу наведений на рис. 1.

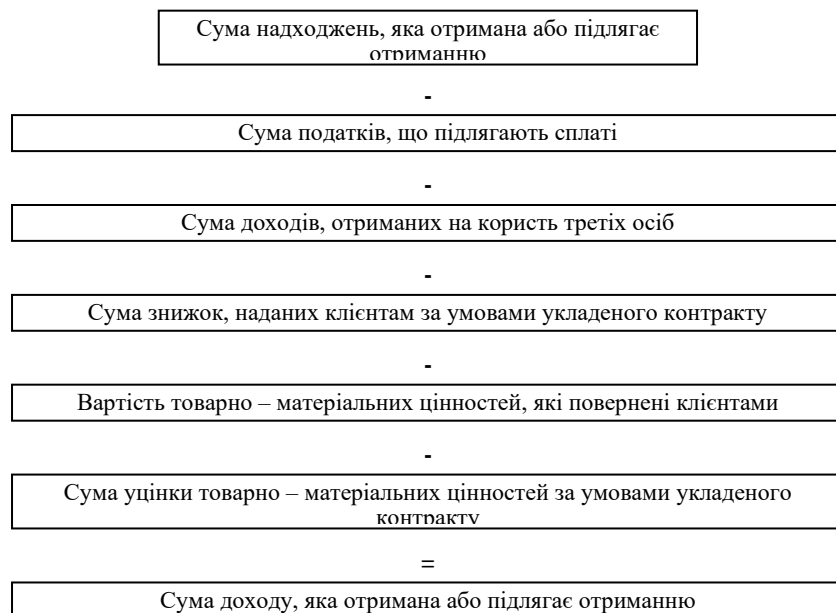


Рис.1 Порядок формування доходу

Згідно з МСБО 18 «Дохід» дохід від продажу продукції (товарів) повинен визнаватися при дотриманні наступних умов (рис.2.).

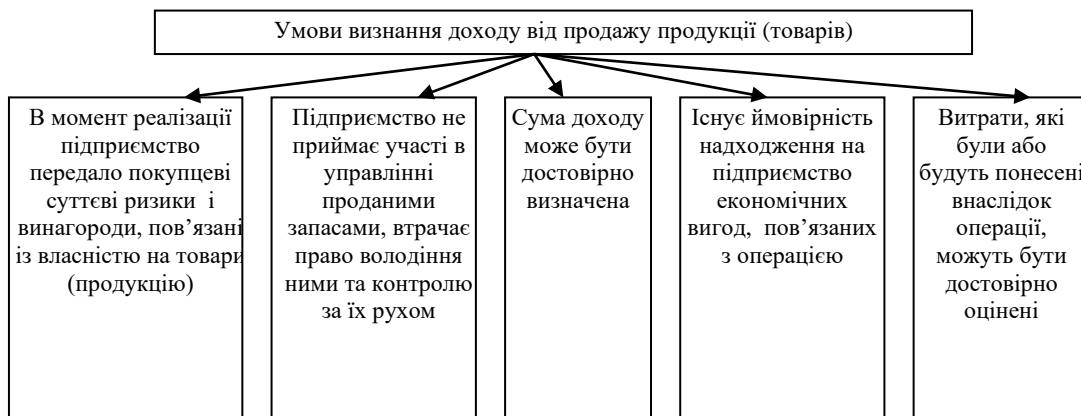


Рис. 2. Критерії визнання доходу від продажу продукції (товарів)

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 у тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги. При цьому слід зазначити, що в МСБО 18 «Дохід» розглядається застосування цього методу тільки для визнання доходів, а в МСБО 11 «Будівельні контракти» розглядаються критерії визнання і доходів і витрат.

Відповідно до МСБО 11 «Будівельні контракти» і МСБО 18 «Дохід» доходи від операцій з надання послуг можуть бути достовірно оцінені за умови дотримання таких вимог (рис.3).

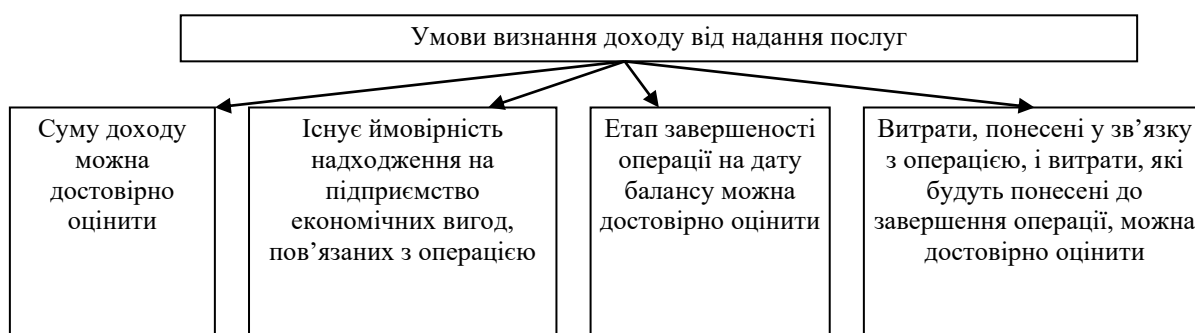


Рис. 3. Критерії визнання доходу від надання послуг

За умови 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 компанії», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». У відповідності з цими стандартами дохід від використання активів підприємства іншими сторонами повинен визнаватися при дотриманні наступних умов (рис.4.).

Згідно з МСБО 18 «Дохід» у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати наступну інформацію про доходи:

- облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, у 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.

З метою відображення в обліку і фінансовій звітності доходи поділяються за видами діяльності (операційна діяльність, фінансова, інвестиційна, дохід від екстраординарних ситуацій)

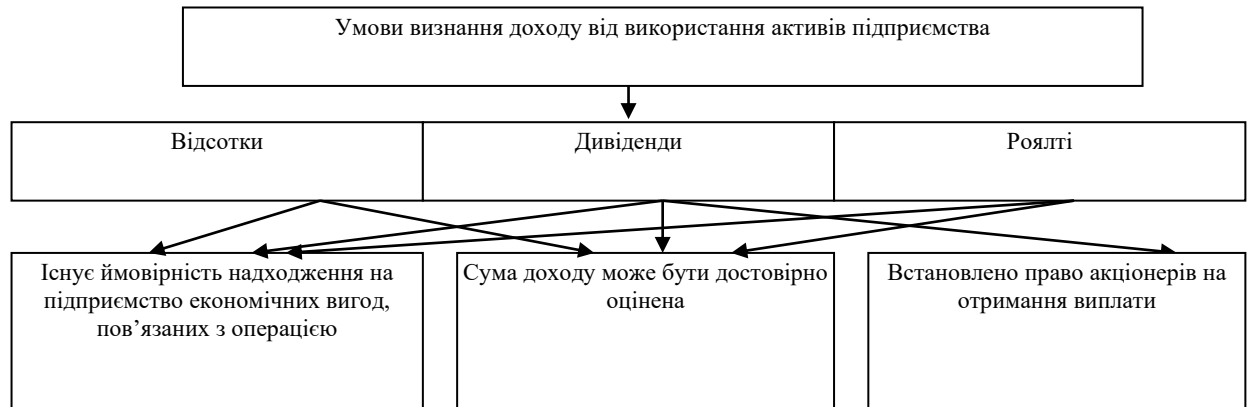


Рис. 4. Критерії визнання доходу від використання активів підприємства

Одночасно з доходами у обліку визнаються і відображаються витрати, які здійснені підприємством для їх отримання. Це обумовлюється принципом відповідності доходів і витрат.

Витрати – це 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 (економічними елементами та статтями калькуляції):
  - 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 (формують собівартість продукції, робіт, послуг)
  - витрати на збут
  - адміністративні витрати.
- 3) по відношенню до виробничого процесу:
  - основні (пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг)

- накладні (виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і утримання ним).
- 4) залежно від видів діяльності:
  - виникають в процесі звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової)
  - виникають внаслідок екстраординарних ситуацій.
- 5) за єдністю складу:
  - одноелементні (включають економічно однорідні витрати)
  - комплексні (складаються з декількох економічних елементів).
- 6) за ступенем залежності від обсягів діяльності:
  - умовно – змінні (витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва)
  - умовно – постійні ( витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва)
- 7) за способом віднесення до собівартості продукції:
  - прямі (безпосередньо включаються до собівартості продукції на підставі первинних документів)
  - непрямі (не можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів продукції і тому потребують розподілу)
- 8) за доцільністю здійснення:
  - продуктивні (доцільні для даного виду виробництва)
  - непродуктивні (свідчать про недоліки та упущення в діяльності підприємства)
- 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 випадку задоволення наступних умов (рис. 5.)

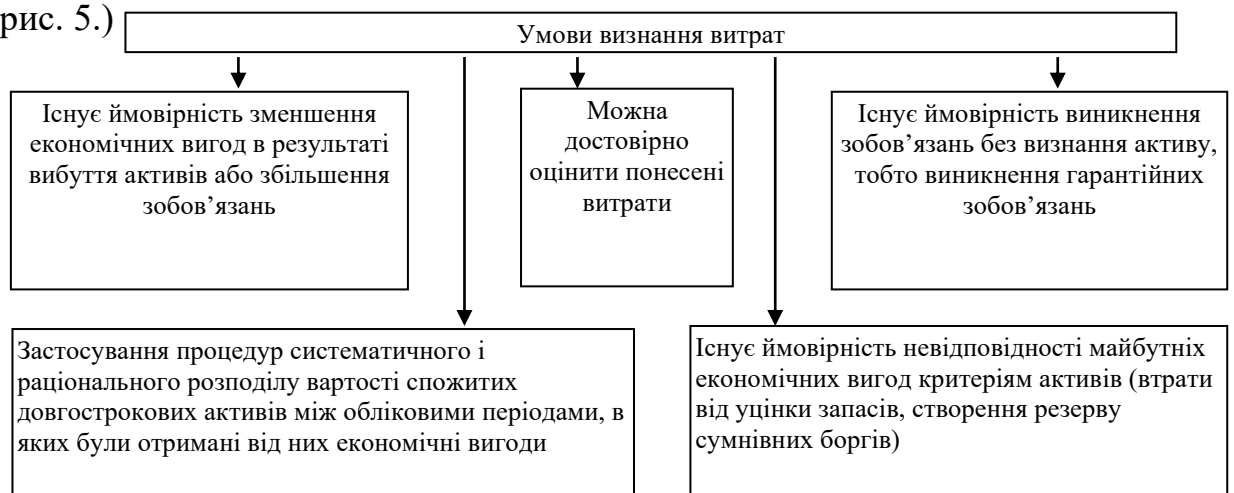


Рис. 5. Критерії визнання витрат



## 2. Облік доходів і витрат

У зарубіжній обліковій практиці для формування інформації про доходи і витрати протягом звітного періоду використовуються тимчасові номінальні рахунки, на яких накопичуються суми по кожному виду доходів і витрат. 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 рахунку «Грошові кошти»

Кредит рахунку «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 проведенням

Дебет рахунку «Рахунки до отримання»

Кредит рахунку «Дохід від реалізації»

Спосіб коригування рахунків застосовується для обліку доходів за методом нарахування по операціях, які охоплюють термін, що перевищує один обліковий період. Коригування здійснюється шляхом складання коригувального бухгалтерського проведення. Необхідність коригування рахунків виникає у випадку відображення в обліку нарахованого доходу, тобто доходу, який був зароблений, але не врахований протягом облікового періоду (рис. 6).

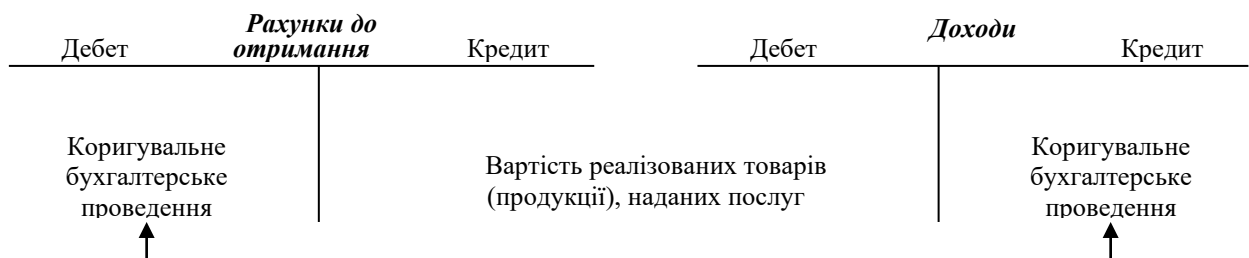


Рис. 6. Схема коригування нарахованих доходів

Рахунки витрат – це активні рахунки, на яких обліковуються витрати за їх елементами. По дебету цих рахунків протягом звітного періоду відображається накопичення витрат в 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.

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 проведення:

Дебет рахунку «Витрати на амортизацію основних засобів»

Кредит рахунку «Накопичена амортизація 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 і збитки сума витрат буде занижена. В кінцевому рахунку це призведе до збільшення суми власного капіталу в балансі і прибутку – у Звіті про прибутки і 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 проведення на списання суми сплачених авансом витрат, яка відноситься до звітного періоду (рис. 7).

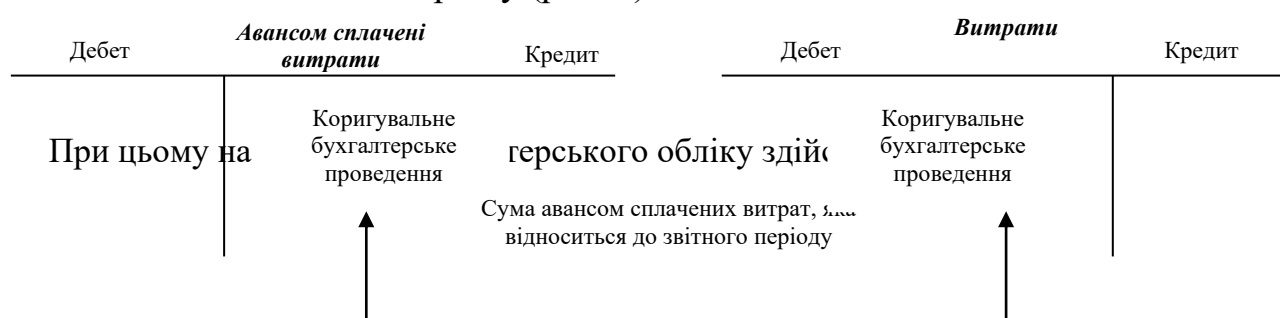


Рис. 7. Коригування витрат, які сплачені авансом

Дебет рахунку «Витрати на оренду»

Кредит рахунку «Авансом сплачені витрати»

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 рахунку «Витрати з податку на прибуток»

Кредит рахунку «Податок на прибуток до сплати»

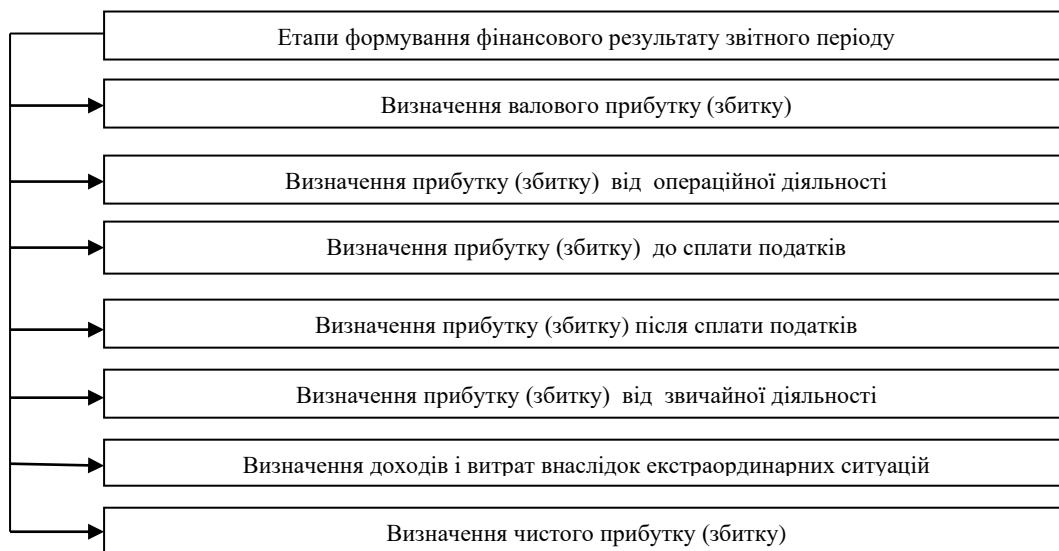
Таким чином, дотримання принципу нарахування в процесі обліку витрат дасть можливість забезпечити реальність, достовірність визнання витрат, які відносяться до поточного звітного періоду, відображення зобов'язань по них та виявлення фінансового результату діяльності підприємства.

### 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 кредиту – 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) буде перевищувати суму обороту по кредиту (доходи), то фінансовий результат діяльності компанії буде характеризувати збиток.

Порядок формування фінансового результату згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» наведено на рис.8.



У кінці звітної 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, після завершення облікового циклу є підставою для складання фінансової звітності.