

По-четверте, вітчизняні регуляторні органи бухгалтерського обліку мають врахувати світовий досвід та визначити поняття організаційної структури підприємства, що, своєю чергою, дозволить краще реалізувати концепцію управлінського підходу щодо формування звітних сегментів підприємства.

1. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку* : моногр. / С. Ф. Голов. — К.: Центр учбової л-ри, 2007. — 521 с. 2. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти»*, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: затв. Наказом Мінфіну України від 19.05.2005 р. № 412 та зареєстровано у Мін'юсті України, 03.06.2005 р. за № 621/10901 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua> 4. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>. 5. Nobes Christopher, Parker Robert. *Comparative International Accounting* / Christopher Nobes, Robert Parker. — 11th Edition. — Pearson Education Limited. — 637 p. 6. Porter Michael. *Competitive Strategy: Techniques for Analysing Industries and Competitors* / Michael Porter. — Free Press. — New York, 1980.

УДК 657.1:629

В.О. Озеран, О.О. Паславська  
Львівська комерційна академія,  
кафедра бухгалтерського обліку

## ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ПРИНЦИПІВ У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АВТОГОСПОДАРСТВ

© Озеран В.О., Паславська О.О., 2012

**Розглянуто підходи до формування фінансових результатів в автогосподарствах. Детально проаналізовано різні принципи формування фінансових результатів згідно із законодавством України. Сформульовано і конкретизовано поняття «принципи формування фінансових результатів».**

**The article reviews approaches to financial results in the transport enterprises. Detailed analysis of different principles of formation of financial results under the laws of Ukraine. Formulated and concretized the concept of "principles of formation of financial results".**

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим показником ефективності роботи підприємства. Зростання прибутку створює фінансову основу для господарської діяльності та задоволення соціальних і матеріальних потреб керівників та працівників. Тому достовірність визначення фінансового результату є одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною системою, яка акумулює в собі потік економічних даних, необхідних зацікавленим особам для прийняття правильних і обґрунтованих рішень. В умовах різноманітності інтересів та інформаційних запитів користувачів великого значення набуває якість інформації. Зважаючи на це, необхідно визначити універсальні засади для вирішення питань облікової практики. Такими є облікові принципи, від правильного використання яких залежить надійність економічної інформації щодо фінансових результатів діяльності автогосподарств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження принципів бухгалтерського обліку зробили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, Н.М. Малуґа, О.О. Олійник, В.Г. Швець, а також зарубіжні науковці Ю.А. Бабаєв, В.В. Ковальов, Я.В. Соколов, А. Девід та інші. Проте у роботах зазначених вище вчених розглянуто лише питання ідентифікації та характеристики принципів бухгалтерського обліку і не розкрито впливу цих принципів на формування фінансових результатів. Тому необхідні дослідження у напрямі використання облікових принципів автогосподарствами, особливо в процесі формування фінансового результату.

**Цілі статті.** Мета дослідження полягає у визначенні сутності принципів бухгалтерського обліку, їх обґрунтуванні та використанні автогосподарствами під час формування фінансових результатів. Для досягнення мети необхідно розглянути і вирішити певні завдання: дослідити праці українських і зарубіжних вчених щодо ідентифікації та характеристики облікових принципів; конкретизувати зміст та склад принципів бухгалтерського обліку, які впливають на формування фінансових результатів; розглянути методiku використання облікових принципів під час формування фінансових результатів у автогосподарствах.

**Виклад основного матеріалу.** У законодавчих та правових актах, а також в економічній літературі немає єдиного підходу до трактування поняття «принцип бухгалтерського обліку». У широкому розумінні принцип (від лат. – початок, основа) – вихідне положення будь-якої теорії, вчення.

Ф.Ф. Бутинець розглядає принципи бухгалтерського обліку як базові положення облікової політики підприємства, те, на основі чого будується облікова політика [5, с. 52].

В.М. Шарманська принципами трактує як «базові концепції, що покладені в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів» [8, с. 21].

Серед російських науковців оригінальні трактування принципів бухгалтерського обліку, на нашу думку, дають Ю.А. Бабаєв та В.Г. Гетьман.

Ю.А. Бабаєв визначає принцип бухгалтерського обліку як «основу, вихідне, базове положення бухгалтерського обліку як науки, яке зумовлює всі наступні твердження, що випливають з нього» [4, с. 11]. На думку В.Г. Гетьмана, «принципи бухгалтерського (фінансового) обліку – універсальні положення, які застосовують для вирішення практичних завдань. Вони мають загальний характер і є основою побудови концепції бухгалтерського обліку» [6, с. 9].

На нашу думку, можна сформулювати таке визначення принципу бухгалтерського обліку: принцип бухгалтерського обліку – це положення самостійного і несуперечливого характеру, які формують основи обліку.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] зазначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на десяти основних принципах. Проте цей закон не містить тлумачення принципу бухгалтерського обліку. Натомість, згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принципом бухгалтерського обліку є «правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [2].

У процесі формування фінансових результатів автогосподарство повинно керуватись принципами, наведеними у таблиці.

Основними елементами структури результатів діяльності автогосподарств є доходи та витрати, а тому методологічні та методичні основи їх відображення є найважливішою складовою базових процедур визначення фінансових результатів. Як відомо, основним принципом відображення в обліку даних про доходи та витрати є принцип їх нарахування та відповідності. Незважаючи на різні трактування цього принципу, його сутність зводиться до встановлення взаємозв'язку між доходами та витратами в конкретному звітному періоді із дотриманням конкретних умов. Інакше кажучи, витрати повинні відображатись в тому звітному періоді, в якому виникли доходи, що уможливилися завдяки таким витратам.

## Принципи формування фінансових результатів

Принципи	Вплив на визначення фінансових результатів
Принцип нарахування та відповідності доходів та витрат	Витрати відображаються в тому звітному періоді, в якому з'явилися доходи, які стали можливими завдяки цим витратам
Принцип безперервності	Фінансові результати визначають за певний період – календарний рік
Принцип обачності	Доходи відображаються в момент виникнення обґрунтованої впевненості, а витрати – в момент появи обґрунтованої можливості
Принцип послідовності	Вибрану методику обліку треба застосовувати якомога довше з метою порівнянності фінансових результатів за періодами
Принцип єдиного грошового вимірника	Витрати і доходи відображають у звітності в національній валюті
Принцип оцінки за історичною (фактичною) собівартістю	Активи та зобов'язання в іноземній валюті повинні переоцінюватись у разі зміни офіційного курсу валют

Принцип нарахування та відповідності тісно пов'язаний із моментом часу, з якого визнають витрати здійсненими, а доходи отриманими. Достовірне і своєчасне віднесення витрат до витрат визначеного періоду, доходів – до доходів періоду їх утворення, визначення реальних показників прибутковості дає змогу якісніше відображати картину діяльності автосподарства. Витрати і доходи на практиці прив'язуються не до конкретного моменту часу, а до визначених звітних періодів.

Момент виникнення доходу чи витрат визначається змістом документа, який ідентифікує факт господарської діяльності автосподарства і виконанням умов їх визнання. Момент (дата) виникнення доходу від наданих автопослуг фіксують в первинних документах, які надходять до бухгалтерії, – актах виконаних робіт, товарно-транспортних накладних, реєстрах проданих квитків тощо. Витрати, здійснені для отримання доходу, підтверджуються прикріпленими до авансового звіту водія документами в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат, а саме: чеками, квитанціями, різного роду дозволами тощо.

Застосовуючи принцип нарахування, можна відображати, з одного боку, в активі балансу нараховані як вимоги неотримані доходи, а з іншого боку, у звіті про фінансові результати визнавати дохід. Аналогічно, за отриманими несплаченими послугами перевезення в обліку визнають у звіті про фінансові результати – витрати, а в пасиві балансу – нараховані витрати як зобов'язання.

Разом із тим, застосування цього принципу пов'язане з певними ускладненнями. Так, Я.В. Соколов метод нарахувань розглядає як причину одного із бухгалтерських парадоксів: підприємство може мати великий прибуток і при цьому бути банкрутом внаслідок неплатоспроможності. Касовий метод не призводить до таких наслідків. Варто зазначити, що за окремими видами послуг автосподарств, таких як продаж квитків на проїзд, дата надання послуг та отримання коштів збігаються. Тому принцип нарахувань у часі відповідає касовому методу. Проте касовий метод не застосовують великі автосподарства, які займаються вантажними перевезеннями, оскільки він не сприяє наданню надійної інформації про фінансові результати. Касовий метод визнання доходів та витрат призводить до викривленої оцінки фінансового становища автосподарства і його фінансового результату за звітний період.

Зазначимо, що керуватись цим принципом повною мірою автосподарства не можуть через законодавче регулювання бухгалтерського обліку, де визначено, що бухгалтерський облік здійснюється на основі первинних облікових документів. Тому багато витрат, які належать до конкретного звітного періоду, якщо немає первинних документів, не визнають.

Відповідно до загальноприйнятого фундаментального принципу безперервності діяльності допускається, що тривалість роботи автосподарства не обмежена в часі. Безперервність діяльності є не просто бухгалтерським методологічним принципом, а ідеєю, яка визначає сприйняття діяльності підприємства в сучасній економіці як спрямованої на продовження і розвиток, а не заздалегідь регламентованої певними часовими чи цільовими обмеженнями. Принцип безпе-

первності передбачає відсутність намірів щодо ліквідації чи скорочення діяльності автогосподарства, а отже, зобов'язання будуть погашатися в установленому порядку.

Крім необхідності складати звітність, застосування цього принципу потребує витрат, пов'язаних з розвитком підприємства. Очевидно, що його тривале функціонування в умовах ринкової економіки неможливе без спрямування частини капіталу на підтримку місця на ринку та розширення діяльності. Ця обставина диктує і необхідність створення найрізноманітніших резервів, які потрібні автогосподарству, щоб вирішити свої завдання у майбутньому за рахунок збільшення витрат, переважно пов'язаних із наданням послуг з перевезення. Крім цього, розширення діяльності потребує і капіталізації частини витрат.

Значущість принципу безпервності діяльності автогосподарства зводиться до наслідків, які з нього випливають, а саме:

1) капіталізація витрат – найважливіший наслідок цього принципу, оскільки рахунки витрат ділять на дві групи: витрати, які формують потенційний капітал автогосподарства, і безпосередньо витрати, які формують доходи звітного періоду. Так, придбання автотранспортних засобів звичайно пов'язане з витратами, проте їх не відносять до витрат звітного періоду, а капіталізують в активі;

2) резервування майбутніх фінансових результатів – наслідок необхідності забезпечити постійну та безперебійну роботу автогосподарства, навіть у випадку надзвичайних ситуацій;

3) фінансові результати не можуть бути віднесені до якогось конкретного моменту, вони завжди виникають за визначений період часу, тому використовують фінансово-регулюючі рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів» і 69 «Доходи майбутніх періодів».

Принцип обачності зводиться до того, що бухгалтер швидше вибере нижчу оцінку для активів і доходів та найвищу – для пасивів і витрат. Крім того, цей принцип передбачає відображення доходів у момент появи обґрунтованої впевненості, а витрат – у момент появи обґрунтованої можливості. Цей принцип критикували Е.С. Хендріксон і М.Ф. Ван-Бред, які стверджують, що застосування принципу позбавляє облікові дані порівнянності, а применшення облікових даних може призвести до невдалих рішень, як і їх перебільшення [7, с. 103].

Обачність – це дотримання визначеного ступеня обережності в процесі формування суджень, потрібних для розрахунків, які необхідні в умовах невизначеності, щоб активи чи доходи не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені. Дотримання цього принципу не дозволяє створювати приховані резерви і надмірні запаси, занижувати доходи і завищувати витрати.

Дія принципу обачності в обліку демонструє порядок відображення на рахунках результатів переоцінки рухомого складу. Так, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», сума дооцінки зараховується до складу додаткового капіталу [3]. Сума дооцінки об'єктів рухомого складу, що дорівнює сумі його уцінки, яка здійснювалась в попередні звітні періоди і віднесена на рахунок витрат як операційні витрати, входить до складу доходів звітного періоду.

Суму уцінки об'єкта рухомого складу в результаті переоцінки відносять до складу витрат. Сума уцінки зменшує додатковий капітал автогосподарства, утворений за рахунок сум дооцінки цього об'єкта в попередні звітні періоди. Перевищення суми уцінки об'єкта над сумою його дооцінки, здійсненої раніше, належить до операційних доходів.

Зазначимо, що принцип обачності виправдовує створення в обліку резервів знецінення активів за рахунок збільшення інших витрат. Принцип враховує також створення резервів за дебіторською заборгованістю, погашення якої викликає сумніви. Резерви повинні покривати як збитки, вже виявлені, так і очікувані збитки, які ще не визначені, але уже відображені в балансі, хоча створення надмірних і (чи) прихованих резервів заборонено.

Створення в звітному періоді резервів повинно відображатися як витрати, тобто відноситися на зменшення прибутку звітного періоду і обліковуватися зменшенням відповідних статей активу балансу.

Загальноприйняте фундаментальне судження послідовності вимагає постійного (із року в рік) застосування автогосподарством вибраної методики обліку фінансових результатів. Цей метод забезпечує порівнянність фінансових результатів діяльності автогосподарства за звітними періодами. До багатоваріантних способів обліку, які впливають на фінансовий результат, належать: методи погашення вартості активів, які амортизуються; способи списання вартості запасів; порядок

списання загально виробничих витрат автогосподарства; порядок створення різноманітних резервів; спосіб визначення закінченості послуг перевезення.

Проте у вітчизняній обліковій практиці автогосподарства іноді допускають зміну облікової політики щодо трактування тих самих статей. Така зміна може призвести до викривлення облікових даних, які подані у фінансовій звітності, особливо в балансі і звіті про фінансові результати. Тому зміну облікової політики допускають лише за умови, що фінансова звітність дасть надійну та важливу інформацію про вплив операцій, інших подій чи умов на фінансовий стан автогосподарства, його фінансові результати діяльності чи потоки грошових коштів.

Особливу увагу треба приділити принципу єдиного грошового вимірника, адже його застосування автогосподарствами на практиці значно впливає на величину фінансових результатів. Сутність цього принципу полягає у вимірюванні та узагальненні всіх господарських операцій автогосподарства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, в національній валюті України в тисячах гривень. Доцільність зарахування його до складу принципів бухгалтерського обліку є дискусійною, і тому деякі науковці пропонують його вилучити. На наш погляд, невизнання цього принципу є недопустимим, оскільки автогосподарства, які здійснюють міжнародні перевезення, в аналітичному обліку широко застосовують іноземні валюти. Дохід в іноземній валюті треба переводити у національну валюту. Тому величина фінансового результату залежатиме від офіційного курсу валют, встановленого Національним банком України.

Згідно з принципом оцінки за історичною (фактичною) собівартістю активи і пасиви обліковують пріоритетно за вартістю їх придбання чи виникнення. Цей принцип застосовують автогосподарства, переоцінюючи дебіторську заборгованість в іноземній валюті. Дебіторська заборгованість переоцінюється у разі зміни офіційного валютного курсу на звітну дату. Курсові різниці, які виникають у процесі переоцінки, відносяться до складу інших операційних витрат (негативні курсові різниці) або ж інших операційних доходів (позитивні курсові різниці).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Розглянуті методологічні принципи бухгалтерського обліку визначають відповідні прийоми капіталізації та резервування. Саме вони дають змогу вводити до складу системи визначення кінцевого результату залежно від цілей управління чи вилучати з неї специфічні витрати і такі самі доходи, тим самим впливаючи на величину фінансового результату. Отже, наведені прийоми є найрезультативнішими методологічними способами регулювання величини фінансових результатів. Подальші дослідження принципів обліку слід продовжувати і поглиблювати, щоб оптимізувати процес обліку та складання фінансової звітності в автогосподарствах.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Мінфіну України від 31.03.1999 р. № 87. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. Наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92. 4. Бабаєв Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебн. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 391 с. 5. Організація бухгалтерського обліку: підруч./ за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с. 6. Финансовый учет: учебн. / под ред. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с. 7. Хендриксен Э.С., Ван-Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. 8. Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.