

Ю.Ю.Мороз

**ОБЛКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА
СИСТЕМА МОНІТОРИНГУ
ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ
ПІДПРИЄМСТВА**

**Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Міністерство аграрної політики та продовольства України
Житомирський національний агроекологічний університет**

Ю. Ю. Мороз

**ОБЛКОВО - ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА
МОНІТОРИНГУ ЕКОНОМІЧНОГО
ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА**

Монографія

Житомир 2011

УДК 657:658
ББК 65.052
М 80

Рекомендовано до друку Вченою радою Житомирського національного агроекологічного університету.

Протокол № 4 від 25 листопада 2010 року

Рецензенти:

В. К. Савчук, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України, заслужений працівник освіти України

В. П. Пантелеєв, доктор економічних наук, професор, проректор з навчально-методичної та наукової роботи, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку і аудиту

О. В. Олійник, доктор економічних наук, професор, перший проректор, професор кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Мороз Ю.Ю.

М 80 Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [Текст]: монографія / Ю. Ю. Мороз. – Житомир: ПП "Рута", 2011. – 352 с.

ISBN 978-966-8706-58-5

У монографії вирішені наукові проблеми створення та функціонування системи обліку для інформаційного забезпечення моніторингу економічного потенціалу підприємства. Розкриті теоретико-організаційні та методологічні основи економічного потенціалу і його моніторингу для прийняття ефективних управлінських рішень. Обґрунтовано та розроблено якісно новий науковий підхід до оцінки економічного потенціалу через збалансовану систему показників фінансової, статистичної і податкової звітності. Придлено увагу розробці комплексного аналізу економічного потенціалу в системі моніторингу створеної доданої вартості. Виявлено проблемні положення в організації обліку об'єктів економічного потенціалу через додану вартість підприємства. Розроблено методологічний підхід формування цілісної системи інформації щодо економічного потенціалу підприємства на бухгалтерських рахунках.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми обліку доданої вартості, створеної на підприємстві, та розвитку економічного потенціалу суб'єктів господарювання.

УДК 657:658
ББК 65.052

© Ю.Ю. Мороз
© ЖНАЕУ, 2011

ISBN 978-966-8706-58-5

📖 ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Сутність і концептуальні основи формування економічного потенціалу підприємства.....	7
1.2. Функціональні факторні моделі формування економічного потенціалу в системі обліку	24
1.3. Інформаційні ресурси для моніторингу економічного потенціалу підприємства	51
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ СТВОРЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА.....	72
2.1. Обліковий процес формування коштів на відтворення зносу неспоживних об'єктів майна	72
2.2. Облік витрат підприємства на робочу силу	108
2.3. Облік податкових платежів підприємства	155
2.4. Облік фінансових результатів від об'єктів діяльності підприємства.....	166
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА...	203
3.1. Формування справедливої вартості підприємствами в обліковому процесі.....	203
3.2. Облік ринкової вартості підприємства	250
3.3. Система обліку створеної доданої вартості на підприємстві	265
РОЗДІЛ 4. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ СТВОРЕНОЇ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	285
ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА.....	333

ВСТУП

Складна система, якою є підприємство, незалежно від його виду, діє згідно зі своєю організаційною стратегією управління, основою якої є орієнтація на розвиток економічного потенціалу, стійке зростання при одержанні прибутку й задоволення споживачів. У сьогодишньому конкурентному оточенні така стратегія в багатьох випадках призначена для підтримки або створення переваг перед іншими суб'єктами господарювання щодо одержання об'єктів діяльності і ринкової вартості підприємства. Підприємство повинно адаптувати свою стратегію до зовнішнього оточення і внутрішньої динаміки, а також знаходити шляхи ефективного інвестування ресурсів для своєчасного досягнення запланованих стратегічних показників. Стратегію необхідно постійно приводити у відповідність до актуальних вимог дійсного становища підприємства, навіть якщо спочатку вона розроблялася з урахуванням усіх внутрішніх і зовнішніх факторів.

В умовах невизначеності ринкового середовища набуває актуальності стале відтворення економічного потенціалу суб'єктів господарювання. Сучасний стан економіки України зумовлений динамічністю ринкового середовища, посиленням конкуренції, глобалізацією та концентрацією ресурсів, що, у свою чергу, зумовлює необхідність удосконалення функцій управління, які спрямовані на зростання економічного потенціалу. Одним з визначальних факторів підвищення ефективності управління підприємством реального сектору економіки виступає система обліку і аналізу. Вона надає необхідну інформацію щодо досягнення цілей управління підприємницькою діяльністю.

Забезпечення користувачів фінансової, статистичної і податкової звітності релевантною інформацією для прийняття інвестиційних рішень у ресурси підприємства з метою постійного оновлення об'єктів господарської діяльності й накопичення конкурентних переваг актуалізують питання вдосконалення обліку елементів доданої вартості і моніторингу економічного потенціалу господарюючих суб'єктів для відстеження параметрів змін, оптимізації діяльності, обґрунтування перспектив розвитку і формування стратегії. Не менш важливим завданням обліку є необхідність справедливої оцінки ринкової вартості підприємства, потенційна величина якої може зростати (або втрачатися).

Особливу увагу необхідно приділити удосконаленню бухгалтерської моделі формування економічного потенціалу підприємства через складові створеної доданої вартості. Йдеться, зокрема, про вдосконалення обліку розподілу амортизаційної вартості об'єктів неспоживних активів, вартості робочої сили, податкових платежів, фінансових результатів і ринкової вартості підприємства, оскільки сучасна облікова модель характеризується

втратою релевантності, що підтверджується зростанням різниці між ринковою і балансовою оцінками суб'єктів господарювання.

Отже, сучасні стандарти бухгалтерського обліку не дають змогу внутрішнім і зовнішнім користувачам отримувати повну інформацію про економічний потенціал підприємства. Окремі складові створеної доданої вартості підприємства не відтворюються в бухгалтерському обліку і не існують як облікові об'єкти. Такі невідповідності, на нашу думку, полягають як в об'єктивних чинниках, так і в суб'єктивних недоліках діючих нормативних документів. Вимагають перегляду підходи до виявлення резервів в процесі аналізу економічного потенціалу підприємства для покриття втрат від ризиків підприємницької діяльності.

Формування інформації про економічний потенціал підприємства забезпечується єдиною інтегрованою системою господарського обліку, яка включає бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний і податковий облік господарських операцій. Разом з тим, наукові роботи, присвячені комплексному дослідженню проблем створення обліково-аналітичної моделі економічного потенціалу через формування доданої вартості підприємства, на сьогодні відсутні.

За структурною побудовою монографія складається з чотирьох розділів, які присвячені проблемам систематизації та розвитку теоретичних, методологічних і методичних положень формування об'єктів доданої вартості створених на підприємстві в обліковому процесі і аналітичних дослідженнях.

У першому розділі висвітлено місце і роль доданої вартості при оцінці економічного потенціалу підприємства. Запропоновано теоретичні концепції моделей формування окремих елементів доданої вартості, на основі яких зроблено висновок про можливість досягнення стабільно високих темпів економічного зростання лише при нагромадженні економічного потенціалу та спрямування його на створення ресурсів, що генерують приплив доходів, який перевищує розмір витрат. Узагальнено концептуальні засади становлення ефективної інформаційної системи для оцінки створених елементів доданої вартості.

У другому розділі, який присвячено розкриттю системи обліку розподілу амортизаційної вартості неспоживних активів, вартості робочої сили, податкових об'єктів і платежів та фінансових результатів, узагальнено підходи до проблем оцінки економічного потенціалу і відображення його об'єктів в системі рахунків бухгалтерського обліку, систематизовано моделі розрахунку доданої вартості.

У третьому розділі критично проаналізовано формування справедливої вартості активів і фінансових ресурсів, здійснено обґрунтування необхідності відображення в обліку ринкової вартості

підприємства. Говорячи про проблеми, вирішено питання комплексного відображення створеної підприємством доданої вартості на рахунках бухгалтерського обліку.

У четвертому розділі визначено особливості аналізу створеної доданої вартості підприємством на мікро- та макrorівні. Пропонується стратегічне бачення проблем управління економічним потенціалом підприємства через формування доходів і матеріальних та прирівняних до них витрат. Запропоновано комплексні моделі оцінки показників для структурної активізації складових доданої вартості підприємства.

Розкриті в монографії наукові положення ілюструються показниками діяльності підприємств і результатами дослідження методологічних проблем обліку економічного потенціалу в сучасних умовах. На основі отриманих результатів обґрунтовано висновки і запропоновані напрями вдосконалення обліку економічного потенціалу.

В монографії представлені теоретичні, методологічні і організаційні положення обліку економічного потенціалу та забезпечення його системою бухгалтерських рахунків, фінансовою, статистичною і податковою звітністю. Отримані результати дослідження та розроблені науково-методологічні рекомендації сприятимуть вирішенню важливої проблеми – розвитку і поглибленню методологічних основ обліку як бази інформаційного забезпечення управління економічним потенціалом підприємства.

Монографія є складовою науково-дослідних робіт, виконаних автором за темами Житомирського національного агроєкологічного університету "Розробка та обґрунтування стратегічних напрямів і пріоритетів формування конкурентоспроможного аграрного сектору економіки Північно-Західного регіону України" (номер державної реєстрації 0110U002406) і "Розробка і обґрунтування механізмів облікової політики, моніторингу, діагностики і побудови рейтингів щодо діяльності господарюючих систем аграрного сектору економіки для оцінки їх конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості" (номер державної реєстрації 0110U002194) та Житомирського державного технологічного університету "Розробка методики інтегральної оцінки результатів економічної діяльності господарюючих систем" (номер державної реєстрації 0109U001875).

Автор висловлює велику вдячність і шану рецензентам цієї монографії за приділену увагу та цінні зауваження й побажання щодо поліпшення змісту рукопису.

Відгуки і зауваження щодо отриманих теоретичних, методологічних і організаційних результатів дослідження просимо надсилати на адресу: 10008, м. Житомир, вул. бульвар Старий, 7.

РОЗДІЛ 1. ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність і концептуальні основи формування економічного потенціалу підприємства

Підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, що створюється для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Отже, вже в самому понятті підприємства розкривається, що прибуток є нормативно визначеною категорією, а досягнення економічних та соціальних результатів є категорією оціночною, яка лежить у площині соціальної відповідальності підприємства за формування його економічного потенціалу через усвідомлення і реалізацію нової комбінації факторів виробництва, інвестування і забезпечення цим можливостей економічного зростання [36].

Ефективність діяльності підприємства характеризується зв'язком між кількістю використаних ресурсів і обсягом отриманого чистого доходу. Збільшення обсягів господарювання при даному обсязі ресурсів означає підвищення ефективності їх використання. І навпаки, зменшення обсягів чистого доходу, який одержують із даної величини залучених ресурсів, свідчить про зменшення ефективності їх використання.

Ефективне використання ресурсів передбачає досягнення їх повної зайнятості і повного обсягу створення об'єктів господарської діяльності. Повна зайнятість означає використання для господарювання усіх наявних ресурсів. У підприємства не повинно бути ресурсів, які не використовуються. Однак використання усіх наявних ресурсів не гарантує певного рівня ефективності. Слід ще забезпечити повний обсяг господарської діяльності, що означає використання ресурсів так, щоб вони найповніше задовольняли потреби всіх учасників діяльності підприємства. Якщо підприємство не досягло повного обсягу господарювання, то кажуть, що ресурси недовикористовуються.

Повний обсяг господарювання формується за наявності двох видів ефективності – розподільчої та виробничої. Розподільча ефективність означає, що ресурси залучають до виробництва саме тих об'єктів господарювання, які найбажаніші й найпотрібніші для підприємства. Повний обсяг виробництва передбачає досягнення виробничої ефективності, тобто використання найсучаснішої технології, яка забезпечує максимальну віддачу від ресурсів та виробництва об'єктів господарювання з найнижчими витратами.

Одержати ефект дозволяє продаж об'єктів діяльності підприємства, що мають конкурентну перевагу.

Отриманий після реалізації товару дохід, що включає ефект, знову надходить у господарюючу систему, яка створила конкурентну перевагу для збільшення економічного потенціалу (рис. 1.1.1).

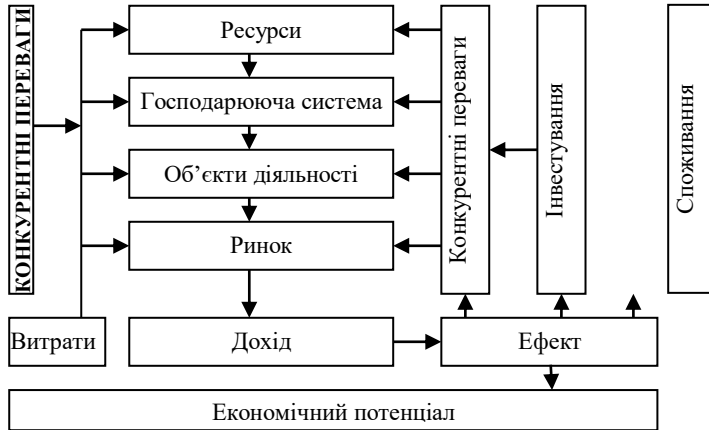


Рис. 1.1.1. Формування ефекту від конкурентних переваг економічного потенціалу

Створений ефект безпосередньо впливає на формування економічного потенціалу підприємства. Водночас, економічна наука, на жаль, не дає вичерпної відповіді щодо сутності економічного потенціалу, і, відповідно, недостатня розробка теоретичних і практичних аспектів цього поняття дещо ускладнює управління підприємством.

Методологічне визначення терміну „економічний потенціал” необхідно будувати на чіткому розумінні поняття „потенціал” у його власному трактуванні.

З відомих нам джерел запровадження в економічні дослідження поняття потенціал було пов'язане з розробкою проблем комплексної оцінки розвитку виробничих сил і використовувалося у працях В. Вейца [21], К. Г. Воблого [25], С. Г. Струмліна [211], В. С. Немчінова [126].

У розвитку сучасних уявлень про потенціал можна виділити декілька напрямів [224, с. 5 – 9; 250, с.524 - 526].

Представники першого напрямку стверджують, що це сукупність необхідних для функціонування або розвитку системи різних видів ресурсів без врахування результатів їх використання [1; 4; 21; 90; 123; 194; 207; 232].

«Потенціал організації – це сумарна вартість її основного, оборотного і людського капіталу, патентного фонду і ноу-хау, інформаційних технологій, брендів і інших конкурентних переваг організації в сферах науки, техніки, технології та управління, що забезпечують її конкурентоздатність. Методика комплексної оцінки потенціалу організації відсутня» [223, с. 200].

Друга група авторів уявляє потенціал як сукупність ресурсів, що забезпечують створення певної кількості об'єктів господарської діяльності. На їх думку, потенціал визначається можливостями ресурсів при їх з'єднанні утворювати новий продукт [25; 56; 92; 126; 140; 198; 211; 225; 226; 227; 237].

Науковці третього напрямку розглядають потенціал як максимально можливу здатність ресурсів створювати обсяг об'єктів господарської діяльності [45; 224].

Аналіз наявних підходів щодо визначення змісту потенціалу господарюючої системи свідчить про різноманіття трактувань його суті. Наприклад, Н. Т. Ігнатенко та В. П. Руденко, провівши аналіз літературних джерел щодо класифікації ознак поняття "потенціал", стверджують, що 42 % авторів трактують потенціал як сукупність ресурсів господарюючої системи; 18 % - потужність виробництва; 16 % - ресурсну, економічну і природну характеристику; 8 % - можливість досягнення певного ефекту [57].

При всій розбіжності наведених уявлень про потенціал, вони, на наш погляд, мають набагато більше спільного. Тобто потенціал як можливість господарської діяльності асоціюється з певною сукупністю ресурсів. Проте, ресурсна теорія, незважаючи на частоту вживання, навряд чи може дати вичерпне визначення потенціалу підприємства.

З огляду на той факт, що підприємство розглядається як відкрита система для споживання ресурсів, ми схилиємося до думки щодо необхідності трактування його потенціалу у значенні латинського слова „potentia” – потужність, сила, приховані можливості.

Потенціал, в деякій мірі, є абстрактною категорією, межі якого розпливчасті, фактори не повністю визначені, а вплив на поточні процеси як опосередковані, так і повною мірою конкретизовані – оскільки будь-яке прийняте рішення може мати на нього позитивний або вкрай негативний вплив.

Прийнято розрізняти сили прямого і побічного впливу на потенціал підприємства.

Середовище прямого впливу включає фактори, які безпосередньо

впливають на господарські операції підприємства (рис.1.1.2).

Під середовищем побічного впливу розуміють фактори, які не можуть справляти прямого негайного впливу на господарські операції підприємства, але, все ж таки, позначаються на них (рис. 1.1.3).

Потенціал підприємства варіює залежно від різних чинників, що його формують. Якщо підприємство може розглядатися як інвестиційний проект щодо вкладання ресурсів, то результат використання їх потенціалу

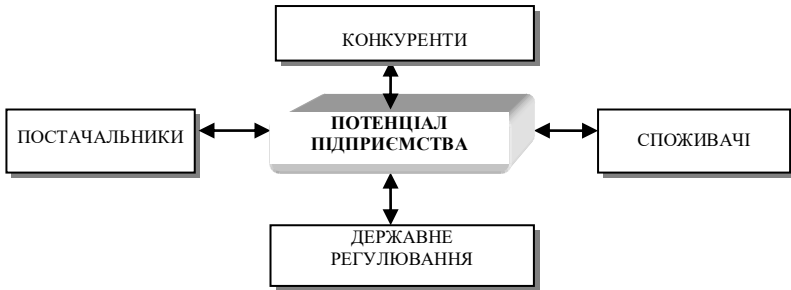


Рис. 1.1.2. Фактори прямого впливу на потенціал підприємства

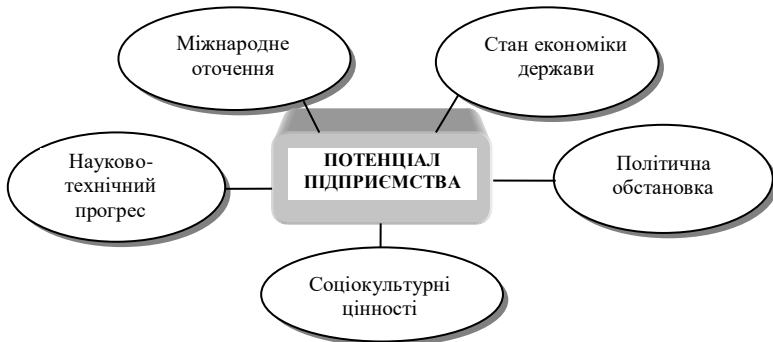


Рис. 1.1.3. Фактори побічного впливу на потенціал підприємства

через виробничу функцію інтегрує економічні можливості господарюючої системи у вигляді створеного економічного потенціалу.

Оскільки однією з основних цілей ринкової економіки є одержання прибутку, то будь-яка діяльність повинна бути сферою збільшення економічного потенціалу. З цієї позиції будь-який ринок є одночасно й ринком для вкладення ресурсів у формування економічного потенціалу.

В середині 50-х рр. XX ст. академік С. Г. Струмлін, до речі, вважається, що саме він ввів поняття «економічний потенціал», ототожнював його із сукупною виробничою силою всіх працездатних

членів суспільства [211]. Академік Л. І. Абалкін визначає економічний потенціал як здібності економіки підприємства здійснювати виробничо-господарську діяльність, виробляти продукцію, товари, послуги, задовольняти потреби населення, суспільні потреби забезпечувати розвиток виробництва і споживання [249].

Підкреслюючи складний системний характер економічного потенціалу, Л. І. Абалкін визначає, що він притаманний підприємствам і уособлює здібності задовольняти потреби власників, персоналу, споживачів, суспільства та можливість підвищувати ефективність розвитку господарюючих систем.

Аналіз економічної літератури показав, що коло визначень економічного потенціалу дуже широке [116].

Основна маса визначень економічного потенціалу, крім ресурсного підходу, ототожнюється з кількісними і якісними параметрами господарської діяльності, тобто, так би мовити, результативними показниками, що досягаються за допомогою потенціалу ресурсів. Економічний потенціал підприємства - це можливості, що залежать від потенціалу ресурсів і ефективності господарського механізму. Розрізняють два стани ресурсів: потенційний (здатність до створення об'єктів господарської діяльності) та функціональний (процес споживання ресурсів при створенні об'єктів господарської діяльності).

Не применшуючи значення ресурсів як базису у формуванні економічного потенціалу підприємства, відзначимо, що сама по собі їхня наявність не є гарантом досягнення будь-яких цілей. Другою, не менш важливою складовою економічного потенціалу виступають здібності системи управління підприємства мобілізувати ресурси у ході здійснення комплексу дій у внутрішньому і зовнішньому середовищі щодо забезпечення господарської діяльності. Сукупність таких здібностей підприємства через систему управління в економічній літературі прийнято називати компетенціями [58; 218]. Управлінська діяльність – один з найважливіших чинників функціонування і розвитку господарської діяльності в умовах ринкової економіки. Процес управління постійно вдосконалюється згідно з об'єктивними вимогами технічного ускладнення самого процесу виробництва та реалізації, розширення господарських зв'язків, різкого збільшення інформаційних потоків, підвищення ролі споживача у формуванні техніко-економічних та інших параметрів товарів, продукції, робіт і послуг.

Розглядаючи підприємство як ієрархічну організаційну систему прийняття управлінських рішень, необхідно визначити, що для кожного управлінського рівня підприємства можна виокремити власні компетенції, що забезпечують появу чи підсилення конкурентних переваг підприємства в цілому. Компетенції є підґрунтям для створення неповторної відмінності підприємства у ринковому просторі (рис. 1.1.4) [197].

До теоретичної аргументації економічного потенціалу підприємства, ми вважаємо цілком доречним покласти реальний внесок ресурсів господарюючої системи у розвиток економіки суспільства. В основу дослідження оцінки потенціалу ресурсів, з позиції адаптації її до ринку, може бути покладена гіпотеза, що на його результат впливають наступні фактори:



Рис. 1.1.4. Концептуальне уявлення про місце компетенцій в системі формування економічного потенціалу підприємства

$$РПр = НТр \times ПСр \times ППр,$$

де РПр – результат потенціалу ресурсів; НТр – науково-технічний потенціал ресурсів; ПСр – потенціал ринкового середовища щодо експлуатації та споживання ресурсів; ППр – потенціал підприємства як системи по відношенню до ресурсів.

Суспільна місія економічного потенціалу матеріалізується в асортиментному, кількісному і якісному складі об'єктів господарської діяльності підприємства, на які розраховує економіка держави. В ринкових умовах господарська діяльність здійснюється за принципом економічної доцільності, а суспільна місія підприємства переводиться з товарно-уречевленої форми у вартісну. Оскільки в умовах ринку ці дві форми існують одночасно, переходячи одна в одну, результат використання потенціалу ресурсів на рівні підприємства може бути визначений агрегованим показником доданої вартості. Як узагальнюючий показник, додана вартість оцінює кінцевий результат господарювання підприємства, його економічний потенціал за певний проміжок часу, а по відношенню до ресурсного потенціалу щодо обсягів діяльності може слугувати критерієм

ефективності використання ресурсів. Зростання доданої вартості має бути прийнято як основна критеріальна ознака розвитку економічного потенціалу підприємства. Виходячи із системного характеру економічного потенціалу, кожен елемент доданої вартості повинен бути налаштований на виконання окремої суспільної місії.

Концептуально процес формування економічного потенціалу підприємства подано на рис. 1.1.5.



Рис. 1.1.5. Процес формування об'єктів економічного потенціалу підприємства

Економічний потенціал створюється в процесі використання об'єктів ресурсів та перетворення їх в об'єкти діяльності підприємства.

Природні ресурси – елементи природи, частина сукупності природних умов і найважливіші компоненти природного середовища, які використовуються (або можуть бути використані) при даному рівні розвитку продуктивних сил для створення об'єктів діяльності підприємства. Найбільш важливою складовою природних ресурсів для діяльності підприємства є земельні ресурси, які виступають територіальною базою розміщення господарюючих систем і розселення населення, а також основним засобом виробництва для сільськогосподарських підприємств.

Майнові ресурси – це сукупність необоротних та оборотних активів, які використовуються в процесі господарської діяльності підприємства.

Трудові ресурси – це сукупність фізичних осіб, які знаходяться з підприємством у трудових відносинах та мають певні якісні характеристики (професійність, кваліфікаційна придатність, компетентність, дисциплінованість, наявність навиків, сумлінність, творча активність, психофізичні особливості, інтереси), що дозволяє забезпечити досягнення цілей підприємства.

Система управління - це упорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів (управлінського персоналу, об'єктів та методів управління, управлінської ідеології, системи інформаційного забезпечення процесу

управління), які відрізняються функціональними цілями, діють автономно, але спрямовані на досягнення загальної мети підприємства.

Складові економічного потенціалу мають розглядатися з двох методологічних позицій:

- перша – забезпечення процесу споживання створених об'єктів діяльності господарюючих систем;
- друга – створення системи відтворення і ефективного використання потенціалу ресурсів, які знаходяться безпосередньо на підприємстві.

В основу розвитку підприємства необхідно покласти рівень задоволення потреб суспільства через складові економічного потенціалу.

Таким чином, категорію «економічний потенціал» слід визначити як системне явище, що характеризує можливість підприємства виконувати свою суспільну місію із задоволення різноманітних потреб власників, персоналу і держави, природа яких визначається об'єктами господарської діяльності.

З огляду на зміст наведеного визначення, взаємозв'язки процесу створення економічного потенціалу підприємства з кінцевими результатами його функціонування наведено на рис. 1.1.6.

При формуванні та використанні економічного потенціалу підприємства проводиться його декомпозиція на компоненти, встановлюються їх функції і зв'язки, тобто здійснюється структуризація.

Чіткого та однозначного уявлення про структуру економічного потенціалу підприємства поки не сформовано. Це обумовлено тим, що дослідження з даної проблеми здійснюються в рамках окремих проявів економічного потенціалу. У результаті накопичено багатий інструментарій оцінки ринкових, виробничих, фінансових можливостей підприємства, але, разом з тим, відчувається недолік повноти охоплення та систематизованого підходу в представленні структури його сукупного економічного потенціалу. Для оцінки національного економічного потенціалу використовуються показники валового внутрішнього продукту і валового національного продукту [80; 122; 190].

Оптимальна структура потенціалу повинна мати мінімальну кількість компонентів, але, разом з тим, вони повною мірою повинні виконувати задані функції. Наша модель економічного потенціалу підприємства подана за шістьма складовими, що формуються в процесі створення доданої вартості.

Економічний потенціал у формі складових доданої вартості нерозривно пов'язаний з використанням окремих об'єктів ресурсів і залежить від їх величини, структури, продуктивності, режиму роботи, спеціалізації, технології, рівня управління.

З точки зору відтворювальної функції додана вартість на рівні підприємства має дві задачі: забезпечувати заміщення спрацьованих чинників виробництва й, тим самим, підтримувати стабільність

надходження в господарських обіг, насамперед, відтворюваних ресурсів, а також створювати нові можливості росту й збільшення реального багатства.

Додана вартість створюється як ефект діяльності господарюючих суб'єктів. З іншого боку, додана вартість – це інтегрований показник участі підприємства у формуванні доходів працівників, соціального

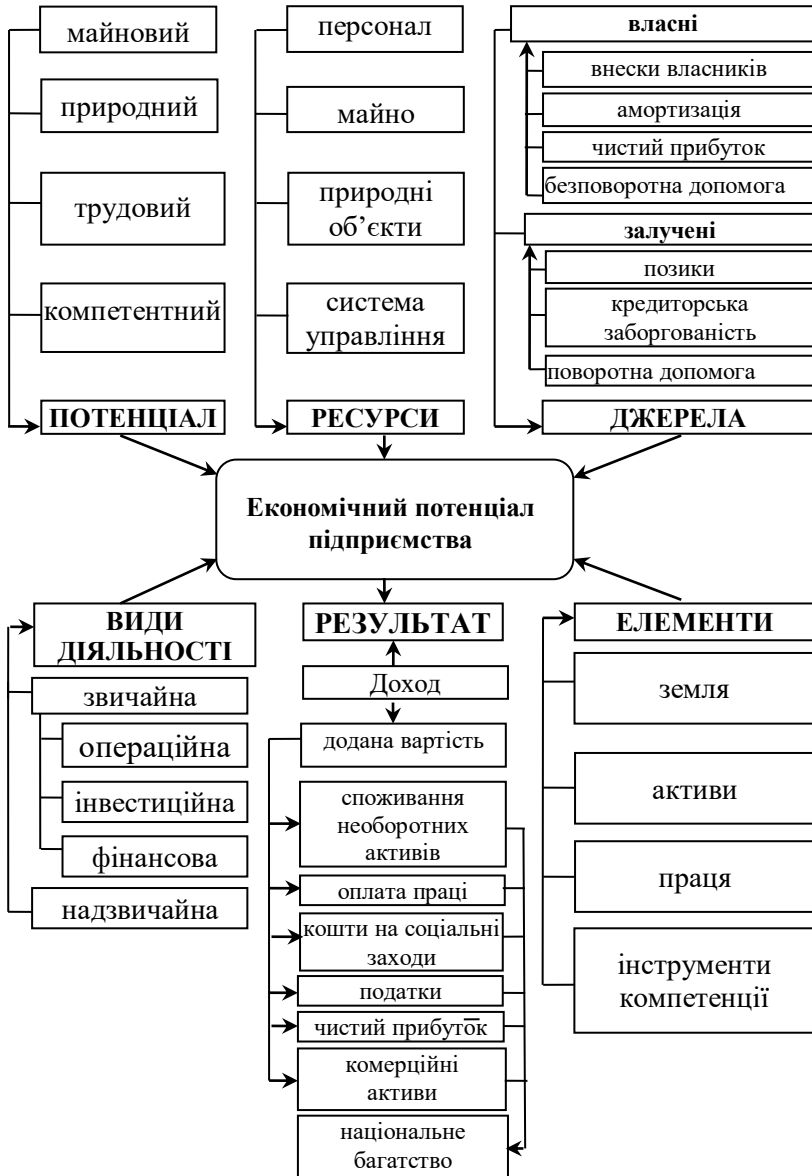


Рис. 1.1.6. Взаємозв'язки процесу створення економічного потенціалу підприємства з кінцевими результатами його функціонування

забезпечення населення, бюджету держави, їх готовності до поновлення запасів активів та розширеної діяльності (приросту активів за рахунок власного капіталу).

Елементами доданої вартості, що створюється в процесі поточної діяльності, є нарахована амортизація, доходи персоналу, чистий прибуток, податки, витрати на соціальні гарантії та створені комерційні активи. Кожен з елементів утвореної доданої вартості по-різному та в різній мірі формує та накопичує економічний потенціал підприємства.

Сума амортизаційних відрахувань не накопичує потенціал, а лише постійно та безперервно оновлює його майнові елементи в процесі здійснення господарської діяльності, тобто забезпечує просте відтворення. Використання прискореної амортизації зумовлено її величезним впливом на інвестиційну діяльність і прискорення модернізації підприємства. Ефективність інвестицій через доходи амортизаційних відрахувань проявляється таким чином. По-перше, господарюючи суб'єкти одержують цільові кошти, які, на відміну від прибутку, у визначеній величині необтяжені податком. По-друге, амортизаційні відрахування, на відміну від прибутку і позикових коштів, слугують найстабільнішим джерелом формування ресурсів, оскільки на них набагато менше впливають спади виробництва, підвищення ставок по кредитах та зміна цін. По-третє, амортизаційні відрахування - це власні кошти підприємства і, в разі відмови від позикових коштів, вони дають змогу економити на виплаті процентів, що в цілому підвищує ефективність виробництва. По-четверте, наявність амортизаційного фонду і необхідність використовувати його за цільовим призначенням самі собою дисциплінують підприємство, змушують його витратити ці кошти на розширення і модернізацію виробництва. По-п'яте, контроль власника за цільовим використанням амортизаційного фонду позбавляє спокуси витратити їх на інші цілі. По-шосте, за помітно прискорених темпів технічного прогресу у світі серйозну роль відіграє фактор часу: гроші, отримані сьогодні, «кошують» набагато дорожче тих, які будуть отримані через 2-3 роки. Прискорена амортизація дозволяє підприємствам отримувати додаткові кошти в перші роки використання необоротних активів, створюючи для них значні переваги відносно конкурентів.

Наступним елементом доданої вартості є оплата праці (доход персоналу), частина якої споживається населенням і формує фонд споживання, інша ж частина інвестується в елементи потенціалу підприємства і формує фонд накопичення. Саме фонд накопичення і є частиною національного багатства, яка формується в цілому населенням країни через доходи підприємств.

Складовим елементом доданої вартості є податки. На основі використання коштів державного бюджету України та місцевих бюджетів, які формуються за рахунок податкових надходжень, сплачених

підприємствами, фінансується не тільки бюджетна сфера, але і інші господарюючі системи, тобто відбувається розподіл грошових потоків та їх „переливання” з однієї структурної одиниці господарювання в іншу.

З державного бюджету виплачується основна та додаткова заробітна плата працівникам бюджетної сфери, частину якої вони споживають, інша ж частина накопичується шляхом зворотного створення елементів національного багатства.

Податковий потенціал у широкому розумінні – це максимальна загальна сума податкових платежів, яку можна ефективно мобілізувати з урахуванням об’єктивної можливості економічного механізму господарювання в системі: ресурсний потенціал – дохід – фінансовий результат підприємства при повному обсязі діяльності і, відповідно, у вузькому розумінні – це податкові платежі, що підлягають мобілізації з доходу господарюючої системи.

Додана вартість підприємства формується також за рахунок витрат на соціальні гарантії. Визначені кошти на соціальні гарантії використовуються на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування, загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності, соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, а також загальнообов’язкове державне страхування на випадок безробіття.

В свою чергу, за рахунок отриманих пенсій, допомоги та інших платежів, населення України накопичує різного роду елементи національного багатства, а іншу їх частину споживає через об’єкти діяльності підприємства.

Важливим елементом сформованої підприємством доданої вартості є чистий прибуток, який створюється на підприємстві в результаті здійснення господарської діяльності і є основою формування підприємством економічного потенціалу. За рахунок використання чистого прибутку підприємства провадять інвестиційну діяльність, яка є визначальною складовою при формуванні та накопиченні національного багатства на мікрорівні. Окрім того, з чистого прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства, виплачуються дивіденди власникам, а також формується, при поточній збитковій діяльності, фонд споживання.

Реальний чистий прибуток підприємства можливо визначати лише після його ліквідації шляхом порівняння одержаних і вкладених активів. Основними факторами, які забезпечують прибуткову діяльність підприємства є економія затрат живої і уречевленої праці, підвищення техніко-технологічного рівня виробництва, удосконалення структури виробництва, організаційних систем управління, форм і методів організації діяльності, її планування та мотивації, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції (послуг), використання ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій, постійне,

систематичне залучення інвестицій та інновацій.

Щодо вибору показників, які характеризують величину економічного потенціалу як складової доданої вартості в чистому доході, можна запропонувати два підходи. Перший заснований на тому, що величину економічного потенціалу можна виразити параметрами його структурного стану. Такий підхід обумовлений припущенням про пропорційність між функціональними можливостями всієї системи і її структурних параметрів. На практиці структурний стан економічного потенціалу в значній мірі залежить від виду економічної діяльності, форм власності, умов виробництва і чинників економічної політики держави.

Другий підхід орієнтований на показники результативності формування економічного потенціалу, що може визначатися по одному інтегральному чи декількох окремих показниках, кожний з яких характеризує досягнення тієї чи іншої мети функціонування економічного потенціалу. Однак в останньому випадку виникає проблема необхідності приведення складових економічного потенціалу до єдиного критерію.

Щодо комерційних активів, то вони формуються в процесі реалізації чистих активів підприємства, відображених в його балансі. «Очевидною рисою нової економіки стає те, що відбувається перехід від управління «відчутними» активами до управління нематеріальними активами та інтелектуальним капіталом. Значно посилюється персоналізація продуктів і послуг, що породжує нові ринки, а роботодавець намагається створити ситуацію соціального партнерства, створюючи максимальну мотивацію своїх робітників для досягнення високих результатів економічної діяльності компанії. В умовах нової економіки більшість товарів мають значно більшу насиченість знаннями, ніж цього потребує їх основне функціональне призначення, тобто товар наділяється інтелектуальним іміджем» [16, с. 6].

За своїм складом комерційні активи можуть бути представлені наступними елементами: компетенція персоналу (рівень освіти, знань, навичок персоналу, досвід роботи персоналу, здоров'я персоналу, творчі здібності, компетентність та професіоналізм персоналу, моральні цінності персоналу, культура праці персоналу), організація господарської діяльності (бази даних, комунікаційні системи, організаційна структура, етика бізнесу, культура організації, філософія управління, електронні мережі, система управління бізнесом), позиція на ринку (зв'язки з клієнтами, інформація про клієнтів, історія взаємовідносин з клієнтами, рівень виконання контрактних зобов'язань, торгова марка (бренд)). У цьому контексті конче важливу роль відіграє система управління людським, структурним і клієнтським капіталами.

"У новій економіці все створює додану вартість: і отримувач, і інвестор капіталу, і оператор, який натискає на кнопку, і продавець, і розробник систем, і спеціаліст з телекомунікацій. І, що особливо важливо,

її створює споживач... Ми фактично відкриваємо, що "виробництво" ніколи не розпочинається і не закінчується на фабриці. Таким чином, останні економічні моделі виробництва розповсюджують цей процес і вперед і назад. Вперед – до обслуговування або "підтримки" продукту навіть після його продажу (гарантійний ремонт, допомога, що очікується зі сторони продавця при купівлі комп'ютера тощо). Врешті-решт, концепція виробництва буде пролонгована аж до екологічно чистої утилізації після його використання. Компанії повинні будуть забезпечити прибирання залишків після використання товарів. Для цього вони повинні будуть зробити розрахунки утилізації, розробити нові методи виробництва і багато іншого. При цьому з'явиться більше послуг, пов'язаних з виробництвом, і вони будуть додавати цінність".¹

Складові економічного потенціалу, створені на підприємстві, формують національне багатство як сукупність матеріальних благ, створених і нагромаджених суспільством у процесі попереднього розвитку, а також природних ресурсів, залучених до господарського обороту, використання яких є передумовою здійснення економічної діяльності та можливостей нації до майбутнього соціально-економічного зростання.

Однією з основних проблем діяльності підприємства є ефективність формування економічного потенціалу. Суть її полягає у визначенні шляхів і способів досягнення найбільшого задоволення власників, найманих працівників, держави, покупців і постачальників в умовах дефіциту та обмеженості ресурсів (рис. 1.1.7).

Проблема ефективності формування економічного потенціалу підприємства має два аспекти – цільовий (задоволення потреб) і ресурсний (використання обмежених ресурсів). Цільовий і ресурсний аспекти ефективності тісно взаємопов'язані (рис. 1.1.8).

Цільова ефективність є якісною характеристикою економічного потенціалу з точки зору рівня розвитку і ступеня задоволення потреб та змінюється пропорційно ресурсній ефективності, а також обсягу і якості використаних ресурсів. При підвищенні цільової ефективності на основі зростання продуктивності використання кожної одиниці наявних ресурсів говорять про інтенсивну форму створення економічного потенціалу

Підвищення цільової ефективності за рахунок залучення в господарську діяльність додаткових ресурсів називають екстенсивною формою формування економічного потенціалу.

Для кількісної оцінки ефективності формування економічного потенціалу підприємства застосовуються система показників, що складається з двох підсистем: підсистеми показників цільової ефективності й підсистеми показників ресурсної ефективності.

¹ Тоффлер Э. Метаморфозы власти: пер. с англ. / Э. Тоффлер. – М.: Издательство АСТ, 2004. – 669 с. – с. 111 – 112.

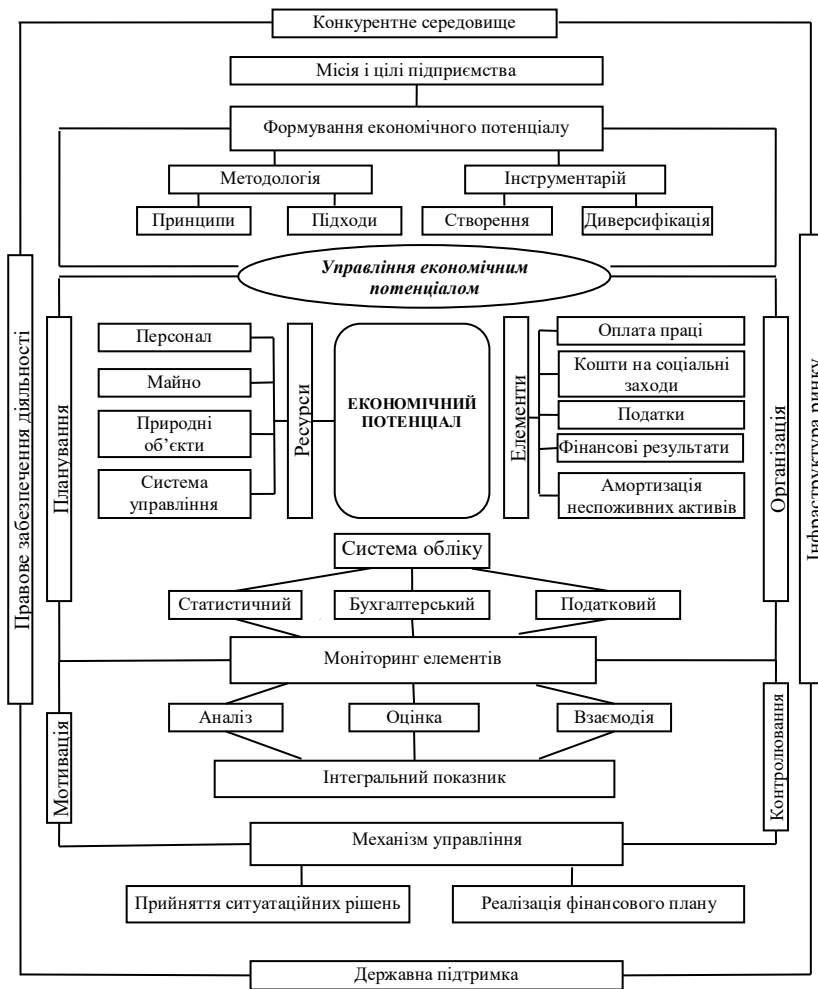


Рис. 1.1.7. Концептуальна схема управління економічним потенціалом підприємства



Рис. 1.1.8. Показники ефективності формування економічного потенціалу підприємства

До першої підсистеми відносяться показники економічних ресурсів господарської діяльності і обсягів накопичених ресурсів. У підсистему показників ресурсної ефективності входять співвідношення між величиною отриманих результатів і масою ресурсів, тобто здійснюється оцінка їх продуктивності.

Оцінку розвитку економічного потенціалу підприємства доцільно здійснювати за показником зростання чистих інвестицій. Якщо сума чистих інвестицій є позитивною величиною і має значну частку у загальній сумі валових інвестицій, то це свідчить про підвищення економічного потенціалу підприємства.

$$VK_{\Pi} < VK_{К}; [(VK_{К} - VK_{\Pi}) : (ЗП_{К} - ЗП_{\Pi})] > 1,0$$

$$VK_{К} - VK_{\Pi} > 0; VK_{К} : VK_{\Pi} > 1,0,$$

де VK_{Π} і $VK_{К}$ – власний капітал підприємства, відповідно, на початок і на кінець звітного періоду; $ЗП_{\Pi}$ і $ЗП_{К}$ – зобов'язання підприємства, відповідно, на початок і на кінець звітного періоду.

Навпаки, якщо сума чистих інвестицій є від'ємною величиною, то це свідчить про зниження економічного потенціалу підприємства, в якому прибуток і частина амортизації використовуються на поточне споживання.

$$VK_{п} > VK_{к}; VK_{к} - VK_{п} < 0; VK_{к} : VK_{п} < 1,0.$$

Якщо сума чистих інвестицій дорівнює нулю, це свідчить про те, що інвестування здійснюється лише за рахунок амортизаційних відрахувань, підприємство не забезпечує економічного росту і не створює основу для приросту економічного потенціалу – прибуток.

$$VK_{п} = VK_{к}; VK_{к} - VK_{п} = 0; VK_{к} : VK_{п} = 1,0.$$

Очевидно, що якщо чисті інвестиції більші нуля, то господарська діяльність має майбутнє, а підприємство формує додаткову ринкову вартість; якщо менше нуля, то господарську діяльність необхідно диверсифікувати, оскільки ринкова вартість майна зменшується, якщо дорівнюють нулю, підприємство не одержує ні прибутку, ні збитку, необхідно провести додаткові аналітичні дослідження факторів, що впливають на результати господарювання, і прийняти управлінське рішення щодо продовження діяльності або здійснення інноваційних змін. Необхідно зазначити, що показник чистих інвестицій відображає зміни економічного потенціалу підприємства за результатами його діяльності.

Основними критеріями формування чистих інвестицій можна вважати такі:

- чистий прибуток від вкладених коштів у власний капітал підприємства перевищує чистий прибуток від розміщення коштів на банківський депозит;
- рентабельність власного капіталу вища за рівень інфляції;
- рентабельність інвестованих коштів в господарську діяльність вища за рентабельність в альтернативних суб'єктах господарювання;
- рентабельність активів підприємства за результатами господарської діяльності збільшується (або, принаймні, не зменшується) і, у будь-якому випадку, перевищує середню розрахункову ставку вартості залучених коштів;
- господарська діяльність відповідає стратегії розвитку підприємства щодо формування раціональної асортиментної структури об'єктів, опуклості витрат, наявності фінансових джерел для залучених коштів.

Інвестування щодо формування економічного потенціалу зазвичай тісно взаємопов'язане з фінансуванням: інвестування (використання коштів) неможливе без відповідного фінансування (одержання коштів), і навпаки, одержання коштів (фінансування) немає сенсу без подальшого вигідного їх застосування (інвестування).

Щодо коштів для фінансування інвестицій, то з цією метою можуть використовуватися майнові та інтелектуальні цінності, різних обсягів і форм власності. Але дуже важливим аспектом, який характеризує

вкладення, є забезпечення вільних фінансових ресурсів як невід'ємної умови здійснення інвестицій.

Джерелами фінансування формування економічного потенціалу можуть слугувати:

- власні фінансові ресурси (прибуток, амортизаційні відрахування, внески власників, централізовані кошти);
- запозичені фінансові кошти (позики, кредитори);
- інвестиційні асигнування із бюджетів і небюджетних фондів;
- іноземні інвестиції.

Під фінансуванням розуміють усі заходи, пов'язані з одержанням і поверненням коштів. Насамперед, це:

- одержання коштів (від особи, яка надає кошти, або в результаті господарської діяльності);
- повернення коштів (насамперед, це виплати заборгованості із позикового капіталу, а також виплати власникам);
- перетворення негрошового майна в (необхідне для цілей фінансування) грошове майно;
- перерозподіл майна і джерел його формування за балансом шляхом зміни окремих об'єктів (наприклад, перетворення позикового капіталу у власний і навпаки).

Критеріями ефективності інвестиційної політики щодо формування економічного потенціалу підприємства можуть бути:

- створення економічного (одержання приросту доданої вартості на інвестовані кошти), науково-технічного, екологічного та соціальних ефектів;
- досягнення стійкого потоку чистого доходу від реалізації створених об'єктів господарської діяльності за допомогою ресурсного потенціалу, що дозволить підтримувати фінансову стабільність підприємства;
- узгодження діяльності за обсягами виділених ресурсів і обсягами господарювання з урахуванням критерію досягнення максимального загального ефекту.

Інакше кажучи, економічний потенціал, це комплексне поняття, що відображає результативність використаних ресурсів, з метою задоволення потреб власників, найманих працівників і держави через складові доданої вартості та ринкової ціни підприємства. Отже, не виникає сумнівів, що пріоритетним завданням господарюючої системи є моніторинг зростання економічного потенціалу.

Дослідження економічного потенціалу повинно базуватися не на досягнутому рівні використання ресурсів, а на потенційних можливостях використання в повному обсязі резервів створення доданої вартості.

1.2. Функціональні факторні моделі формування економічного потенціалу в системі обліку

Управління процесом господарської діяльності неможливе без розрахунку економічного потенціалу через створену додану вартість підприємством, яке здійснює виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг. Без такого розрахунку залишаються невідомими основні показники діяльності підприємства, яких треба досягти в процесі створення об'єктів господарювання. Господарський вплив, турботи про те і тих, що приносить користь за показником додана вартість, завжди заохочується одержуванним результатом, оскільки продуктивні сили і виробництво вдячно на неї реагують.

Додана вартість підприємства у ринковій економіці розподіляється між власниками факторів господарської діяльності відповідно до функцій, які виконують ті чи інші фактори. Отож, амортизація відтворює необоротні активи, які знаходяться у власності певних осіб, оплата праці і соціальні витрати формують вартість робочої сили, податки фінансують державні витрати, а прибутки і приріст ринкової вартості підприємства належать власникам суб'єктів господарської діяльності. Розподіл доданої вартості між власниками факторів господарської діяльності називають функціональним розподілом створеної доданої вартості, згідно з яким всі фактори створюють додану вартість і беруть участь у її привласненні.

Розподіл доданої вартості залежить від цін факторів господарської діяльності і черговості оплати функцій, які вони виконують. Ціна фактора – це сума, яку платять за фактор господарської діяльності (справедлива первісна вартість необоротних активів, вартість робочої сили, податкові платежі, доходи власників).

Метою діяльності власників підприємства є чистий прибуток, який для них завжди становить різницю між чистим доходом і витратами. Чистий дохід – це добуток ціни одиниці об'єкту діяльності та кількості реалізованих об'єктів. Витрати підприємства дорівнюють сумі коштів на відтворення необоротних активів, вартості робочої сили, сумі використаних виробничих запасів і податкових платежів. Тоді чистий прибуток можна визначити як:

$$\text{КРО} \times \text{ЦРО} - (\text{ВНА} \times \text{НЗА} + \text{КВЗ} \times \text{ЦВЗ} + \text{ВОР} \times \text{ЦОР} + \text{ООО} \times \text{ПСО}),$$

де КРО – кількість реалізованих об'єктів господарської діяльності за асортиментом; ЦРО – ціни на реалізовані об'єкти господарської діяльності; ВНА – вартість необоротних активів; НЗА – норма зносу необоротних активів; КВЗ – кількість використаних виробничих та порівнянних до них запасів для створення реалізованих об'єктів діяльності; ЦВЗ – ціни на використані виробничі та порівнянні запаси для створення реалізованих об'єктів діяльності; ВОР – величина використаних обсягів робочої сили для створення об'єктів господарської діяльності;

ЦОР – ціна за одиницю використаної робочої сили; ООО – обсяг об’єктів оподаткування суб’єкта господарювання; ПСО – податкова ставка за об’єкт оподаткування.

Концептуальний підхід щодо формування доданої вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку подано на рис. 1.2.1.

Облікова система передбачає моделювання економічних процесів, які відбуваються на підприємстві, та їх результатів для прийняття відповідних рішень тактичного та стратегічного характеру управлінським персоналом, вибору оптимальної альтернативи розвитку діяльності з врахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на неї.

Моделювання (від лат. *modulus* — міра, зразок) — прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні об’єкта чи явища, які вивчають, на їх аналоги, моделі, котрі мають істотні ознаки оригіналу. В обліковому процесі моделювання економічних процесів забезпечують міжнародні та національні стандарти, положення статистичного обліку і Податковий кодекс України.

Серед вітчизняних та зарубіжних вчених все більшого розгляду набувають питання щодо облікового моделювання. При цьому професор Я. В. Соколов апелює до необхідності розширення складових методу бухгалтерського обліку методом моделювання, зазначаючи, що у рахунковеденні за допомогою моделювання досліджуються, осмислюються, аналізуються та пізнаються факти господарського життя. Таким чином, моделювання – метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя та господарські процеси не прямо і не безпосередньо, а через спеціально створені їх образи та описи – символи” [200, с. 127]. М. Г. Чумаченко засвідчує, що вся організація управління повинна базуватись на дослідженні об’єкта управління. Результатом такого дослідження повинна бути модель об’єкту управління, а точніше, комплекс моделей об’єкта [234, с. 64-65]. А. Яругова зазначає, що мету сучасного бухгалтерського обліку можна визначити як інформаційне моделювання процесів управління господарськими благами [256].

Функції облікового моделювання полягають у: виборі правильних методологічних рішень, які дозволяють знайти те загальне, що притаманне самим різним варіантам; наборі методичних прийомів та форм обліку, які надають можливість використовувати моделювання в цілях раціонального розподілу показників в документах і реєстрах, в аналітичному і синтетичному обліку, в хронологічній і систематичній записах; імітації практичної роботи бухгалтерів, яка може бути проведена у вигляді ігрової моделі; формалізації облікових задач і процедур у вигляді послідовних кроків; прогнозуванні процесів господарської діяльності; застосуванні в процесі навчання різних моделей [85, с. 368].



Рис. 1.2.1. Концептуальна схема формування доданої вартості (економічного потенціалу) підприємства

Облікове моделювання діяльності підприємства посилює дію прогностичної функції бухгалтерського обліку, що забезпечує можливість своєчасного прийняття управлінських рішень щодо внесення змін до бізнес-процесів підприємства з врахуванням мікро- та макроекономічних факторів впливу. Процедуру облікового моделювання створення і використання доданої вартості можна представити п'ятьма етапами: 1) оцінка завдання (визначення факторів впливу (факторизація)); 2) висунення гіпотези (альтернативних варіантів); 3) оцінка гіпотези (системи альтернатив); 4) оптимізація гіпотези (обраної альтернативи); 5) облікове моделювання реалізації обраної альтернативи. На етапі оцінки завдання (факторизації) відбувається оцінка впливу факторів, що структуруються в певні групи задля виявлення та опису кожного фактору. На основі сформованої моделі опису факторів розробляються альтернативні варіанти рішень (гіпотези), що відбувається на другому етапі даної процедури. При визначенні кожної альтернативи враховуються як формалізовані, так і неформалізовані параметри, які впливають на систему управління в цілому та її складові зокрема. Наступний етап процедури облікового моделювання – оцінка альтернативних варіантів. Облікова модель повинна забезпечити можливість оперативного внесення змін з метою подальшого дослідження стану об'єкта. При цьому бухгалтерський облік забезпечує можливість моделювати додану вартість від реалізації кожної із альтернатив. Однак, при цьому необхідно врахувати не моментний (короткостроковий результат), а додану вартість в довгостроковій перспективі. На етапі оптимізації відбувається зосередження на певному альтернативному варіанті з подальшим його доопрацюванням з метою реалізації та багаторазової експериментальної апробації сформованої моделі із врахуванням впливу змінних умов (факторів).

Формування економічного потенціалу підприємства в системі обліку характеризується жорсткими функціональними (детермінованими) моделями, які забезпечуються наступними елементами методу облікового процесу: документація, інвентаризація, оцінка, калькулювання, система рахунків, подвійний запис, баланс, звітність.

Підставою для розрахунку доданої вартості є первинні документи, оскільки саме в них зафіксовані факти здійснення господарських операцій щодо формування чистого доходу та матеріальних і прирівняних до них витрат, а також розподілу доданої вартості на оплату праці, амортизацію, соціальні витрати, податки і чистий прибуток.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних про об'єкти майнового потенціалу підприємства і зобов'язання щодо їх формування та розподілу доданої вартості.

Оцінка – забезпечує вартісне вираження господарських операцій, які формують додану вартість підприємства. Вартісне вимірювання доданої

вартості забезпечується цінами продажу на об'єкти діяльності підприємства, цінами на використані матеріальні та привітряні до них ресурси, обсягами об'єктів реалізації та їх асортиментом, кількістю використаних матеріальних та привітряних до них ресурсів на створення реалізованих об'єктів діяльності.

Калькулювання – передбачає підрахунок елементів доданої вартості щодо амортизації, витрат на робочу силу, податків у собівартості створених об'єктів діяльності підприємства і його витратах, а чистого прибутку - в ціні і чистому доході. Залежно від технології і організації господарської діяльності використовують різні методи калькулювання собівартості. Метод калькулювання – це сукупність прийомів розподілу елементів собівартості об'єктів діяльності підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єктів калькулювання.

При цьому, накопичення витрат має не тільки забезпечити реальне обчислення собівартості об'єктів діяльності, а й слугувати інтересам найефективнішого управління підприємством. Тому, номенклатура статей калькуляції повинна мати два розділи: матеріальні та привітряні до них витрати і додана вартість. Зокрема, розділ додана вартість має відображати витрати на робочу силу за елементами, відрахування на відтворення необоротних активів (амортизація) і податки.

Оперативне управління елементами доданої вартості з однорідними ознаками, відображеними у певній системі, здійснюються за допомогою інформації рахунків бухгалтерського обліку. Формування інформації на бухгалтерських рахунках за характером складових і руху доданої вартості забезпечується подвійним записом. Подвійним запис відображає взаємозв'язок створеної доданої вартості з джерелами її формування, структурними елементами і напрямками використання.

Основним інструментом формування інформації про додану вартість є балансова політика, що використовується як інструмент моделювання системи показників. Балансова політика в управлінні доданою вартістю підприємства подана на рис. 1.2.2.

За балансом підприємства відображається чистий прибуток, який передбачається використати в господарській діяльності та зобов'язання щодо вартості робочої сили, податкових платежів і виплати дивідендів.

Дані звітності використовуються широким колом користувачів для прийняття управлінських рішень відносно формування доданої вартості щодо вирішення питань нарахування амортизації, оцінки вартості робочої сили, розрахунку податкового навантаження, діагностики привабливості господарської діяльності та визначення ринкової вартості підприємства.

Елементи методу бухгалтерського обліку застосовуються не ізольовано, а як частини єдиного цілого, у визначеній послідовності, що дозволяє досліджувати багатоаспектну сутність доданої вартості підприємства.

Баланс доданої вартості підприємства

Ринкова вартість чистих активів підприємства на початок періоду	Ресурси на відтворення необоротних активів (-)
Формування доданої вартості (+)	Податкові платежі (-)
Збільшення ринкової вартості чистих активів (+)	Оплата за робочу силу (-)
	Використання прибутку на дивіденди (-)
	Зменшення ринкової вартості чистих активів (-)
Створена додана вартість	Використана додана вартість
Ринкова вартість чистих активів підприємства на кінець періоду	

Рис. 1.2.2. Модель балансової політики створення і використання доданої вартості підприємства

Вони несуть не лише самостійне функціональне навантаження, але й виступають у суворій єдності та забезпечують одержання систематизованої облікової інформації, яка дозволяє з'ясувати причинний зв'язок між фактами господарського життя. Тим самим досягається повне, безперервне й об'єктивне їх відображення у системі бухгалтерського обліку.

Зі сказаного можна зробити лише один висновок, що проблема розрахунку доданої вартості підприємства може бути вирішена через обґрунтування альтернативних моделей формування окремих її складових.

Кошти на відтворення необоротних активів в складі доданої вартості визначаються в сумі фактичного (розрахункового) зносу (амортизації) об'єктів, які брали участь у господарській діяльності підприємства.

$$ЗФК = ЗФП - ЗВО + АФЗ,$$

$$АФЗ = ЗФК - ЗФП + ЗВО,$$

$$ЗФК = ПСФ - СЗВ,$$

де ЗФК – фактичний (розрахунковий) знос об'єктів необоротних активів на кінець звітного періоду; ЗФП – фактичний (розрахунковий) знос об'єктів необоротних активів на початок звітного періоду; ЗВО – знос об'єктів необоротних активів, які вибули; АФЗ – амортизація в сумі фактичного зносу необоротних активів; ПСФ – первісна (відновлювальна) справедлива вартість (сучасна собівартість придбання) необоротних активів; СЗВ – справедлива залишкова вартість необоротних активів.

Величина коштів на відтворення необоротних активів залежить від їх справедливої (сучасної вартості придбання) вартості і фактичного зносу на дату розрахунку. Під первісною вартістю розуміють історичну, тобто

фактичну собівартість необоротних активів. Вона дорівнює сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Саме за первісною вартістю придбані (створені) необоротні активи зараховують на баланс підприємства та саме вона виступає базою для обчислення вартості, яку надалі амортизують. Сума фактичного зносу необоротних активів визначається за показниками їх фізичного і морального зносу.

Вартість робочої сили в складі доданої вартості визначається системою доходів з фонду оплати праці (рис. 1.2.3) і виплат, що не входять до фонду оплати праці.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та створеної доданої вартості на підприємстві.

Оплату праці працівників на підприємстві можливо розглядати з п'яти позицій (рис. 1.2.4).

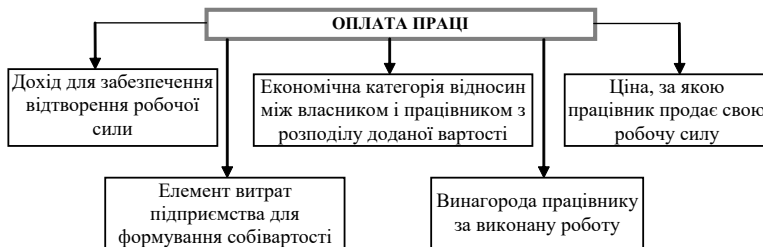


Рис. 1.2.4. Сутність оплати праці для підприємства та його працівників

Методика нарахування оплати праці працівникам підприємства залежить від її виду, форми і системи. За умови відрядної форми оплати праці її розмір залежить від виробітку, який характеризується обсягом господарської діяльності (кількістю виготовленої продукції, виконаними роботами, наданими послугами, вартістю проданих товарів) та розцінок, визначених на підприємстві. При погодинній формі оплати праці її розмір визначається у відповідності до відпрацьованого часу і тарифної ставки (окладу).

За умови помісячної оплати праці (штатний розпис, контракт) місячний заробіток працівника визначається твердою місячною ставкою (окладом). У цьому випадку заробіток не залежить від кількості робочих днів за календарем або графіком роботи. Якщо працівник не відпрацював повний розрахунковий період, оплата проводиться пропорційно фактично відпрацьованому часу.

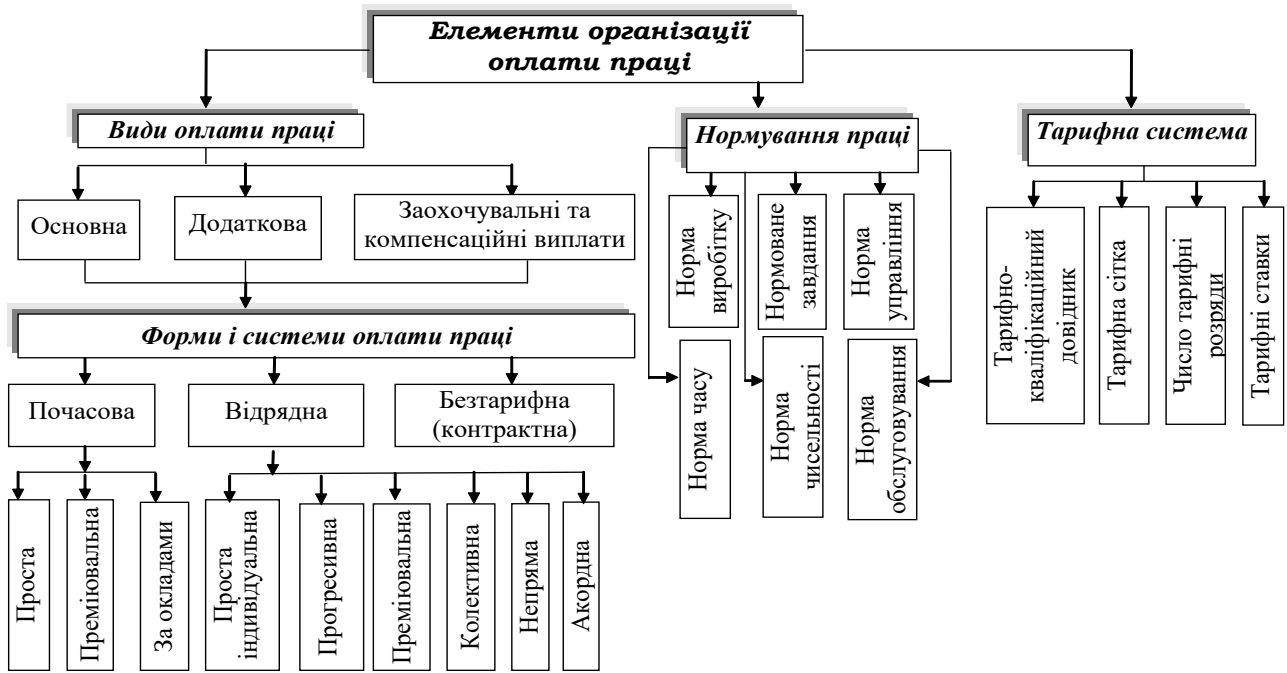


Рис. 1.2.3. Формування вартості робочої сили з фонду оплати праці підприємства

При погодинній оплаті праці працівників встановлюються норми обслуговування закріпленого за ними устаткування або нормовані виробничі завдання на певний період часу, або нормативи чисельності працівників для виконання окремих функцій чи обсягів робіт. За нормами обслуговування встановлюється чисельність працівників і кількість устаткування (верстатів, агрегатів), яку вони повинні обслужити при нормальному навантаженні кожного працівника протягом робочої зміни.

Оплата праці на підприємстві гарантується фондом вартості робочої сили:

$$\text{ФВР} = \text{ЧДП} - \text{АФЗ} - \text{ВМР} - \text{ППП} - \text{ЧПП},$$

де ФВР – фонд вартості робочої сили підприємства (витрати підприємства, що створюються працівниками); ЧДП – чистий дохід підприємства від реалізації об'єктів господарської діяльності та інших надходжень; АФЗ – амортизація в сумі фактичного зносу необоротних активів; ВМР – вартість матеріальних та прирівняних ресурсів, використаних на створення об'єктів господарювання підприємства та діяльності невиробничих підрозділів; ППП – податкові платежі підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства, що забезпечує потреби щодо приросту активів, резерву капіталу і виплати дивідендів.

Створений фонд вартості робочої сили підприємства складається з доходів фонду оплати праці, єдиного внеску загальнообов'язкового державного соціального страхування та доходів, які не входять до складу фонду оплати праці:

$$\text{ФВР} = \text{ДФО} + \text{ВСС} + \text{ДВО},$$

$$\text{ДВО} = \text{ДВС} + \text{ДВН};$$

$$\text{ВСС} = (\text{ДФО} + \text{ДВС}) \times \text{НСВ};$$

$$\text{ДФО} = \text{ФВР} - \text{ДВО} - \text{ВСС};$$

$$\text{ДФО} + \text{ДВС} = \text{ФВР} - [(\text{ФВР} - \text{ДВН}) \times 100] / (100 + \text{НСВ});$$

$$\text{ДФО} = \text{ФВР} - [(\text{ФВР} - \text{ДВН}) \times 100] / (100 + \text{НСВ}) - \text{ДВС}.$$

де ДФО – доходи фонду оплати праці; ВСС – єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; ДВО – доходи, які не входять до складу фонду оплати праці; ДВС – доходи, на які нараховують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; ДВН – доходи, на які не нараховують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; НСВ – норма єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на доходи персоналу підприємства.

Доходи, на які не нараховують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування включають:

1. Виплати, які здійснюються у грошовій формі.

1.1. Соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за

дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми).

1.2. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби.

1.3. Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам.

1.4. Вихідна допомога у разі припинення трудового договору.

1.5. Відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

1.6. Витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно із законодавством.

1.7. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім надбавок та доплат до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи").

1.8. Компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду.

1.9. Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві.

Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їх використання.

1.10. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у визначених законодавством розмірах.

1.11. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструмента та особистого транспорту.

1.12. Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента академії наук.

1.13. Позики, видані працівникам для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, за ведення домашнього господарства.

1.14. Матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

1.15. Допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

2. Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі.

2.1. Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам.

2.2. Платіж згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їх сімей.

2.3. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флоту, а також харчування льотного складу цивільної авіації під час виконання завдань польоту, що можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються у разі відрядження.

2.4. Витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм.

2.5. Відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невідачі їх роботодавцем або вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування.

2.6. Вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків, що персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку із специфікою роботи).

2.7. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

2.8. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

2.9. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім суми заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), а саме:

- витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад;

- витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень).

2.10. Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують).

Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників.

2.11. Витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом.

2.12. Вартість житла, переданого у власність працівникам.

2.13. Витрати на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я.

2.14. Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

Фонд оплати праці розподіляється між працівниками підприємства у відповідності до розцінок за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, відпрацьований час, згідно посадових окладів, умов контрактів і безтарифної системи оплати праці.

Розцінка визначається шляхом ділення тарифної ставки (окладу), яка відповідає виконуваним роботам, на норму виробітку (норму часу). Почасова розцінка визначається за формулою: $РПП = ТСП : НЧП$, а відрядна – $РПП = ТСП : НВП$. У наведених формулах РПП – це розцінка (почасова, відрядна) для працівника підприємства; ТСП – тарифна ставка (годинна, денна), оклад працівника на виконуваний роботі або фонд оплати праці; НЧП – норма часу для одержання визначеного фонду оплати праці; НВП – норма виробітку продукції, робіт, послуг (годинна, денна) для одержання визначеного фонду оплати праці.

Оплата праці на підприємстві гарантується фондом споживання. Середня розцінка на виконання робіт господарської діяльності підприємства може бути визначена за розрахунком:

$$\text{ДФО} : \text{ОВП},$$

де ДФО – доходи фонду оплати праці підприємства; ОВП – обсяг виконаних робіт для здійснення господарської діяльності підприємства.

Конкретний заробіток (дохід) кожного працівника і відповідно створена додана вартість і витрати підприємства визначаються шляхом множення розцінки на фактичний виробіток (обсяг виконаних робіт).

1. При прямій відрядній системі працівник за кожну одиницю продукції (робіт, послуг) отримує оплату, яка дорівнює відрядній розцінці, незалежно від того, виконана чи перевиконана норма виробітку.

$$\text{ОПП} = \text{ВПП} \times \text{РПП},$$

де ОПП – нарахована оплата праці працівнику; ВПП – виробіток працівника підприємства; РПП – розцінка працівника підприємства.

2. Відрядно-прогресивна оплата праці передбачає стимулювання виконання і перевиконання норм виробітку та виробничих завдань шляхом збільшення розцінок.

При рівні виконання норм виробітку і виробничих завдань нижче 100 відсотків оплата праці може здійснюватися за погодинними тарифними ставками (розцінками), а при виконанні на 100 і вище відсотків – за відрядними (розцінками). Отже,

$$\text{ОПП} = (\text{ВПН} \times \text{РПН}) + (\text{ВПП} \times \text{РПН}),$$

де ВПН – виробіток в межах норми; РПН – розцінка за виробіток в межах норми; ВПП – виробіток понад норму; РПН – розцінка за виробіток понад норму.

3. Непряма відрядна оплата праці застосовується для оплати праці допоміжних і підсобних працівників, які обслуговують основних працівників, і нараховується за результатами їх роботи.

Конкретний заробіток працівника визначається за формулою:

$$\text{ОПП} = \text{ВОП} \times \text{РОД},$$

де ВОП – виробіток робітників, яких обслуговує працівник; РОД – розцінка для оплати праці допоміжних і підсобних працівників.

4. Акордно-відрядна оплата праці визначається з розрахунку калькуляції (домовленості) за всю роботу перед її початком, між замовником і працівником (колективом працівників). Коли виникає необхідність скорочення термінів виконання робіт, використовують акордно-преміювальну систему, яка передбачає виплату премії при достроковому виконанні робіт. Якщо робота виконується тривалий час, то за поточний місяць працівникам видається аванс з урахуванням виконаного обсягу роботи. Як правило, акордно-відрядна оплата праці є колективною. В такому разі заробіток розподіляється між працівниками, які виконують роботу, пропорційно відпрацьованому кожним працівником часу та згідно з присвоєним йому розрядом (коефіцієнтом трудової участі, кваліфікаційним балом).

5. Погодинна оплата праці провадиться на основі тарифної ставки (окладу):

$$\text{ОПП} = \text{ВЧП} \times \text{РПЧ},$$

де ОПП – нарахована оплата праці; ВЧП – відпрацьований час, годин; РПЧ – розцінка працівника підприємства.

Нарахування оплати праці працівникам може здійснюватися в розмірі їх посадового окладу у відповідності до посади за штатним розписом.

6. Надбавки та доплати за трудовими відносинами працівників з підприємствами визначаються у генеральній і галузевих угодах. Розміри доплат і надбавок, що наведені в цих угодах, є мінімальними гарантіями. В колективних договорах підприємства мають право розширювати перелік

надбавок і доплат та встановлювати свої розміри цих надбавок і доплат за рахунок створеної доданої вартості, але не нижче розміру, який передбачений угодами.

Перелік доплат і надбавок, які передбачені генеральною угодою, наведені у табл. 1.2.1.

Таблиця 1.2.1

*Доплати і надбавки до тарифних ставок працівників,
що формуються за рахунок доданої вартості підприємства*

Найменування доплат і надбавок	Розміри доплат і надбавок
Доплати	
1. За суміщення професій (посад)	Доплата одному працівнику не обмежується максимальним розміром і встановлюється в межах економії фонду заробітної плати за тарифною ставкою і окладом суміщеної посади працівника
2. За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	Розмір доплати одному працівнику не обмежується і визначається наявністю економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватися за умови дотримання нормативної чисельності працівників
3. За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	До 100 відсотків тарифної ставки (окладу, посадового окладу) відсутнього працівника
4. За роботу у важких і шкідливих умовах праці – від 4 до 12 відсотків, за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці – від 16 до 24 відсотків тарифної ставки (посадового окладу)	
5. За інтенсивність праці робітників	До 12 відсотків тарифної ставки (окладу)
6. За роботу в нічний час	35 відсотків годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи в цей час
7. На період освоєння нових норм трудових затрат	Підвищення відрядних розцінок до 20 відсотків, підвищення тарифних ставок до 10 відсотків
8. За керівництво бригадою (бригадиру, не звільненому від основної роботи)	Доплата диференціюється залежно від кількості робітників у бригаді (до 10, понад 10, понад 25 осіб). Конкретний розмір доплат визначається галузевими (регіональними) угодами в залежності від розміру ставки розряду, присвоєного бригадиру. Ланковим, якщо чисельність ланки перевищує 5 чоловік, встановлюється доплата в розмірі до 50 відсотків відповідної доплати бригадиру
9. За роботу у вечірній час — з 18 до 22 години (при багатозмінному режимі роботи)	20 відсотків годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину роботи в такий час

Продовження табл. 1.2.1

1	2
	Надбавки
2. За класність водія легкових і вантажних автомобілів, автобусів	Водіям 2-го класу – 10 відсотків, 1-го класу – 25 відсотків встановленої тарифної ставки за відпрацьований водієм час
3. За класність машиністам електровозів, тепловозів, електропоїздів, дизель-поїздів	До 25 відсотків встановленої тарифної ставки за відпрацьований машиністом час
4. За високі досягнення у праці	До 50 відсотків посадового окладу
5. За виконання особливо важливої роботи на певний термін	До 50 відсотків посадового окладу

7. За безтарифною системою, оплата праці всіх працівників підприємства (від директора до робітника) визначається як частка працівника в фонді оплати праці (ФОП) підприємства (підрозділу). Окрім цього, фактична величина заробітної плати працівника залежить від таких факторів:

- кваліфікаційного рівня працівника;
- коефіцієнта трудової участі;
- фактично відпрацьованого часу.

Кваліфікаційний рівень (бал) працівника – (КРП) встановлюють усім членам трудового колективу і визначають за формулою:

$$\text{КРП} = \text{ЗФП} : \text{ЗМП},$$

де ЗФП – фактична заробітна плата працівника за минулий період; ЗМП – заробітна плата працівника підприємства з мінімальним рівнем за цей же період.

Заробітну плату при цьому визначають у такій послідовності:

- знаходять обсяг виконаних робіт кожним працівником за кількістю балів (КБП):

$$\text{КБП} = \text{КРП} \times \text{КТУ} \times \text{ФВЧ},$$

де КТУ – коефіцієнт трудової участі; ФВЧ – фактично відпрацьований час.

- визначають загальну суму балів колективу:

$$\text{ЗБК} = \sum_{i=1}^k \text{КБП}_i,$$

де k – кількість працівників підприємства (структурного підрозділу).

- знаходять частку ДФО (розцінку), що припадає на один бал:

$$\text{ОРБ} = \frac{\text{ДФО}}{\text{ЗБК}},$$

- знаходять заробітну плату працівника:

$$\text{ОПП} = \text{КБП} \times \text{ОРБ}.$$

Вартість робочої сили в складі доданої вартості визначається і доходами, що не входять до фонду оплати праці (рис. 1.2.4).



Рис. 1.2.4. Формування вартості робочої сили за виплатами, що не входять до фонду оплати праці

Витрати на сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) обчислюються як добуток нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інших заохочувальних та компенсаційних виплат (ВОП) на відповідну ставку єдиного соціального внеску (ЄСВ):

$$\text{ЄСВ} = \text{ВОП} \times \text{ЄСВ}.$$

Ставка єдиного соціального внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску.

В системі бухгалтерського обліку вартість робочої сили може формуватися шляхом прямого нарахування доходів і створення резервів.

При прямому нарахуванні доходів визначена сума відображається як витрати за об'єктом діяльності підприємства (дебет аналітичних рахунків 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати", 99 "Надзвичайні витрати") і зобов'язання, що формують вартість робочої сили (кредит аналітичних рахунків 65 "Розрахунки за страхуванням" і 66 "Розрахунки за виплатами працівникам").

Формування вартості робочої сили через створення резервів здійснюється щодо відпусток, винагород за вислугу років, матеріального заохочення та інших виплат компенсаційного і заохочувального характеру.

$$\text{СРВ} = \text{РВК} + \text{ВКР} - \text{РВП},$$

де СРВ – створений резерв виплат; РВК – резерв виплат на кінець року; ВКР – використані резерви протягом року; РВП – резерв виплат на початок року.

Залишок резерву на оплату відпусток, включаючи єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденної оплати праці працівників.

Середньоденна оплата праці визначається діленням на 25,4 середньомісячної заробітної плати одного працівника.

Протягом року забезпечення на оплату відпусток визначається як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати і відсотка обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці, тобто:

$$\begin{aligned} \text{ЗОВ} &= \text{ФОФ} \times (\text{ПРВ} : \text{ФОП}) \times \text{КСВ}; \\ \text{КСВ} &= (100 + \text{ВЄВ}) / 100, \end{aligned}$$

де ЗОВ – забезпечення на оплату відпусток; ФОФ – фактичний фонд оплати праці в звітному періоді, включаючи всі виплати, які враховуються при обчисленні середньої зарплати для оплати відпусток; ПРВ – запланований річний розмір щорічних, додаткових відпусток та інших відпусток, установлених колективним договором; ФОП – запланований річний фонд оплати праці; КСВ – коефіцієнти нарахувань єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; ВЄВ – відсоткова ставка єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

В бухгалтерському обліку сума нарахованого щомісячного забезпечення включається до складу поточних витрат, а при нарахуванні відпусток працівнику підприємства, сума таких відпусток нараховується за рахунок забезпечення і не відноситься до поточних витрат звітного періоду. Залишок невикористаного на кінець року забезпечення на оплату відпусток відображає кредитове сальдо рахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток". Правильним вважається такий залишок, який відповідає розрахунковій величині за показником РВК. З метою уточнення створеного резерву відпусток (СРВ) робиться відповідне коригування витрат підприємства.

За іншими виплатами компенсаційного і заохочувального характеру (рахунок 477 "Забезпечення матеріального заохочення") в кінці року уточнюється розмір резерву, який не повинен перевищувати суми нарахованої винагороди з відповідним віднесенням на витрати підприємства.

Витрати на сплату податків розраховуються в залежності від виду податку та механізму його нарахування. Для визначення суми доданої вартості, що формується за рахунок витрат за конкретним податком,

необхідно використовувати систему показників.

1. Витрати на сплату податку на прибуток.

1.1. Дохід підприємства для визначення прибутку з метою оподаткування (ДПП) – загальна сума доходу від усіх видів діяльності, отримана (нарахована) в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами:

$$\text{ДПП} = \text{ОРО} \times \text{ЦОО},$$

де ОРО – обсяг реалізації об'єктів господарської діяльності; ЦОО – ціна за одиницю реалізованих об'єктів.

1.2. Витрати підприємства для визначення прибутку з метою оподаткування (ВПП) – сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані (виготовлені) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності:

$$\text{ВПП} = \text{СРО} + \text{ІВП},$$

де СРО – собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств; ІВП – інші витрати підприємства пов'язані з об'єктами господарської діяльності.

1.3. Собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності підприємств (СРО) – витрати прямо пов'язані із створенням реалізованих об'єктів:

$$\text{СРО} = \text{СПВ} \times \text{ОРО},$$

де СПВ – собівартість одиниці реалізованих об'єктів господарської діяльності за прямими витратами.

Витрати, що формують собівартість реалізованих об'єктів господарської діяльності визначаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких об'єктів.

При реалізації об'єктів діяльності їх оцінка для визначення собівартості одиниці реалізованих об'єктів за прямими витратами (СПВ), здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці реалізованих об'єктів діяльності;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження реалізованих об'єктів діяльності (ФІФО);
- ціни продажу.

Ідентифікована собівартість (СП) при реалізації використовується за умови обліку кожної одиниці об'єктів діяльності за ознакою ідентифікації.

$$\text{СРО} = \text{СП} \times \text{ОРО}$$

Середньозважена собівартість одиниці реалізованих об'єктів діяльності підприємства (ССП) визначається щодо кожної одиниці діленням сумарної вартості залишку таких об'єктів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці об'єктів на сумарну

кількість об'єктів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці об'єктів.

$$CPO = CСП \times OPO$$

За методом ФІФО собівартість одиниці реалізованих об'єктів діяльності підприємства (СФП) визначається у тій послідовності, у якій вони створювались на підприємстві, тобто об'єкти, які першими реалізуються, оцінюються за собівартістю перших за часом створення.

$$CPO = CФП \times OPO$$

Метод ціни продажу передбачає, що собівартість реалізованих об'єктів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів:

$$CPO = ПВП - ПВП \times (H3O + HOO) : (ПВЗ + ПВО)$$

де ПВП – продажна вартість проданих об'єктів; H3O – націнка на залишок об'єктів на початок звітного періоду; HOO – націнка на одержані об'єкти у звітному періоді; ПВЗ – продажна вартість залишку об'єктів на початок звітного періоду; ПВО – продажна вартість одержаних об'єктів у звітному періоді.

1.4. Інші витрати підприємства пов'язані з об'єктами господарської діяльності (ПВ):

$$ПВ = ЗВВ + АВП + ВЗП + ІВГ;$$

$$ІВГ = ОВП + ФВП + ВЗД + ІНВ,$$

де ЗВВ – загальновиробничі витрати; АВП – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; ІВГ – інші витрати господарської діяльності; ОВП – операційні витрати підприємства; ФВП – фінансові витрати; ВЗД – витрати звичайної діяльності; ІНВ – інші витрати.

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

1.5. Прибуток з метою оподаткування (ПМО) – об'єкт оподаткування, розраховують за формулою:

$$ПМО = ДПП - ВПП$$

1.6. Податок на прибуток (ППП) – сума прибутку, яка визначається як податкове зобов'язання підприємства:

$$ППП = ПМО \times СОП,$$

де СОП – ставка оподаткування прибутку.

2. Витрати на сплату податку на додану вартість.

2.1. База для розрахунку податкового кредиту (БПК) - вартість придбаних робіт, послуг, основних засобів, запасів та інших матеріальних ресурсів з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності:

$$\text{БПК} = \text{ОМР} \times \text{ЦМР},$$

де ОМР – обсяг придбаних матеріальних ресурсів; ЦМР – ціна за одиницю матеріальних ресурсів визначена постачальником.

2.2. База для розрахунку податкового зобов'язання (БПЗ) – вартість реалізованих об'єктів підприємницької діяльності за договорами, які передбачають передачу прав власності на товари за компенсацію незалежно від строків її надання:

$$\text{БПЗ} = \text{ОРО} \times \text{ЦРО},$$

де ОРО – обсяг реалізованих об'єктів підприємницької діяльності; ЦРО – ціна за одиницю реалізованих об'єктів визначена підприємством.

2.3. Податковий кредит (ПК) - сума, яка належить постачальнику за ресурси понад ціну визначену в договорі і на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання:

$$\text{ПК} = \text{БПК} \times \text{СОД},$$

де СОД – ставка оподаткування доданої вартості.

2.4. Податкове зобов'язання (ПЗ) – сума, яка одержана (нарахована) підприємством за реалізовані об'єкти підприємницької діяльності понад ціну, визначену в договорі і яку необхідно сплатити до бюджету:

$$\text{ПЗ} = \text{БПЗ} \times \text{СОД}.$$

2.5. Додана вартість (ДВ) – новостворена вартість в процесі господарювання за об'єктами підприємницької діяльності:

$$\text{ДВ} = \text{БПЗ} - \text{БПК}.$$

2.6. Податок на додану вартість (ПДВ) – частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходить до бюджету після їх реалізації:

$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}; \text{ПДВ} = \text{ДВ} \times \text{СОД}.$$

3. Витрати з податку на доходи фізичних осіб.

3.1. Сума нарахованого доходу працівнику (СНД):

$$\text{СНД} = \text{ОВР} \times \text{РОР},$$

де ОВР – обсяг виконаних робіт; РОР – розцінка за одиницю виконаної роботи.

3.2. Оподаткований дохід працівника (ОДП)

$$\text{ОДП} = \text{СНД} - \text{ЗСД},$$

де ЗСД – обов'язкові збори які справляються за рахунок доходу працівника.

3.3. Податок на доходи працівника (ПДП)

$$\text{ПДП} = \text{ОДП} \times \text{СПД},$$

де СПД – ставка податку на доходи працівника.

4. Витрати на сплату акцизного податку.

4.1. Акцизний податок при застосуванні адвалерних ставок (АПА)

$$\text{АПА} = \text{СВО} \times \text{ООО},$$

де СВО – ставка податку у відсотках до обороту з реалізації за кожним об'єктом; ООО – оподаткований оборот за кожним об'єктом.

$$\text{ООО} = (\text{ВРО} - \text{ПДВ}) \times \text{КРО},$$

де ВРО – вартість реалізованого об'єкта; ПДВ – сума податку на додану вартість у складі вартості (ціни) об'єкта; КРО – кількість реалізованих об'єктів.

4.2. Акцизний податок при застосуванні специфічних ставок (АПС)

$$\text{АЗС} = \text{СВО} \times \text{КРО},$$

де СВО – ставка податку у гривнях; КРО – кількість реалізованих об'єктів визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості, об'єму циліндрів двигуна або в інших натуральних показниках.

5. Витрати на сплату збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

Сума збору за реєстрацію транспортного засобу (СЗТ)

$$\text{СЗТ} = \text{БОТ} \times \text{СТЗ} \times \text{КСЗ},$$

де БОТ – база оподаткування для транспортного засобу; СТЗ – ставка збору з бази оподаткування; КСЗ – коефіцієнт до ставки збору.

6. Витрати на сплату екологічного податку.

6.1. Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс), обчислюються виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку за формулою:

$$\text{Пвс} = \sum_{i=1}^n \text{Мі} \times \text{Нпі},$$

де Мі - фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тонну і-тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

6.2. Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (Пвп), обчислюються самостійно щокварталу виходячи з кількості фактично реалізованого палива та ставок податку за формулою:

$$\text{Пвп} = \sum_{i=1}^n \text{Мі} \times \text{Нпі},$$

де Мі - кількість фактично реалізованого палива і-того виду в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тонну і-того виду палива у гривнях з копійками.

6.3. Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Псв), обчислюються виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$Псв = \sum_{i=1}^n (Млі \times Нпі \times Кос),$$

де Млі - обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т); Нпі - ставки податку в поточному році за тону і-того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками; Кос - коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

6.4. Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюються виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$Прв = \sum_{i=1}^n (Нпі \times Млі \times Кт \times Ко),$$

де Нпі – ставки податку в поточному році за тону і-того виду відходів у гривнях з копійками; Млі – обсяг відходів і-того виду в тоннах (т); Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів; Ко – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

7. Витрати на сплату рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати (ПЗР) обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування та з урахуванням коригуючого коефіцієнта.

$$ПЗР = ОПП \times СОО \times ККС,$$

де ОПП – величина об'єкта оподаткування; СОО – ставка оподаткування об'єкта; ККС – коригуючий коефіцієнт.

8. Витрати на сплату рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні.

Розмір податкового зобов'язання з рентної плати (РПЗ) обчислюється як добуток обсягу видобутої вуглеводневої сировини, ставки рентної плати та коригуючого коефіцієнта.

$$РПЗ = ОВС \times СРП \times ККО$$

де ОВС – обсяг видобутої вуглеводневої сировини; СРП – ставка рентної плати; ККО – коригуючий коефіцієнт.

9. Витрати на сплату плати за користування надрами.

9.1. Податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (Пзв) для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр, якщо ставки плати (Свнз) встановлено у відносних показниках (відсотках), обчислюються за такою формулою:

$$Пзв = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп,$$

де $Vф$ - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму); $Вкк$ - вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини); $Свнз$ - величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин; $Кпп$ - коригуючий коефіцієнт.

9.2. Податкові зобов'язання з плати (Пза) для відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів корисних копалин в межах однієї ділянки надр за умови встановлення абсолютних ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин (Сазн) у вартісному (грошовому) вираженні обчислюються за такою формулою:

$$Пза = Vф \times Сазн \times Кпп,$$

де $Vф$ - обсяг (кількість) відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів корисних копалин у межах однієї ділянки надр (в одиницях маси або об'єму); $Сазн$ - величина визначеної в абсолютних значеннях ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин; $Кпп$ - коригуючий коефіцієнт.

10. Витрати на сплату розрахунку земельного податку.

10.1. Сума податку на землю, грошова оцінка якої встановлена (ПЗО):

$$ПЗО = (ПЗД \times ГОЗ \times СПЗ / 100) \times КЗЗ,$$

де $ПЗД$ – площа земельної ділянки, $м^2$; $ГОЗ$ – грошова оцінка $1 м^2$ земельної ділянки; $СПЗ$ – ставка податку у відсотках від грошової оцінки земельної ділянки; $КЗЗ$ – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

10.2. Сума податку на землю, грошова оцінка якої не проведена (ПЗН):

$$ПЗН = (ПЗД \times СПЗ \times КІС) \times КЗЗ,$$

де $ПЗД$ – площа земельної ділянки, $м^2$; $СПЗ$ – ставка податку, гривень за $1 м^2$; $КІС$ – коефіцієнт індексації ставки податку; $КЗЗ$ – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

11. Витрати на сплату збору за користування радіочастотним ресурсом України.

Збір обчислюють виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо (ЗРР):

$$ЗРР = ШСР \times СЗР,$$

де $ШСР$ – ширина смуги радіочастот, МГц; $СЗР$ – ставка збору за $1 МГц$ смуги радіочастот на місяць, гривень.

12. Витрати на сплату розрахунку збору за спеціальне використання води.

Збір (ЗВВ) обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів)

водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

$$ЗВВ = (КВЛ \times СЗВ) + (КВП \times СЗВ \times КПВ),$$

де КВЛ – кількість використаної води у межах встановленого ліміту; СЗВ – ставка збору в межах встановленого ліміту; КВП – кількість використаної води понад встановлений ліміт; КПВ – коефіцієнт до ставки збору за понадлімітне використання води.

13. Витрати на сплату збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Розмір збору (РЗЛ) за спеціальне використання лісових ресурсів, корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт, ведення лісового господарства встановлюється, виходячи з лімітів їх використання і ставок на лісову продукцію та послуги, з урахуванням їх якості і доступності.

$$РЗЛ = ОПП \times СЛЗ \times КЗЗ,$$

де ОПП – обсяг лісової продукції і послуг; СЛЗ – ставка лісового збору; КЗЗ – коефіцієнт збільшення (зменшення) ставки лісового збору.

14. Витрати на сплату фіксованого сільськогосподарського податку.

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) розраховується за наступною формулою:

$$ФСП = [(ПРП \times СПР) + (ПСП \times СПС) + (ППП \times СПП) + (ПНП \times СПН) + (ПВП \times СПВ)]; 100,$$

де ПРП – площа ріллі; ПСП – площа сіножатей; ППП – площа пасовищ; ПНП – площа насаджень; ПВП – площа земель водного фонду; СПР – ставка податку для ріллі; СПС – ставка податку для сіножатей; СПП – ставка податку для пасовищ; СПН – ставка податку для насаджень; СПВ – ставка податку для земель водного фонду.

15. Витрати на сплату збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Збір (ЗРВ) обчислюють виходячи із виручки одержуваної від реалізації в торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

$$ЗРВ = ВРН \times СЗВ,$$

де ВРН – виручка від реалізації алкогольних напоїв та пива; СЗВ – ставка збору з виручки від реалізації алкогольних напоїв та пива.

16. Витрати на сплату мита.

Мита розраховуються за адвалерними, специфічними і комбінованими ставками.

Розрахунок адвалерного мита (АМП) здійснюються у відсотках (СМВ) до митної вартості об'єктів діяльності (МВО).

$$АМП = МВО \times СМВ,$$

Розрахунок специфічного мита (СМП) здійснюється у встановленому грошовому розмірі (СМГ) на одиницю реалізованих об'єктів діяльності підприємства.

$$\text{СМП} = \text{КОО} \times \text{СМГ},$$

де КОО – кількість реалізованих об'єктів діяльності підприємства.

Комбіноване мито (КМП) обчислюється шляхом додавання сум, обчислених як кожним реалізованим об'єктом діяльності (СМП) так і за його вартістю (АМП).

$$\text{КМП} = \text{СМП} + \text{АМП},$$

17. Витрати на сплату збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками.

Податкове зобов'язання із збору за електричну енергію (ЗЕЕ) обчислюють за наступними розрахунками:

$$\text{ВЕЕ} = \text{КЕЕ} \times \text{ЦЕЕ},$$

де ВЕЕ – вартість електричної енергії; КЕЕ – кількість електричної енергії; ЦЕЕ – ціна електричної енергії без ПДВ.

$$\text{ЗЕЕ} = (\text{ВЕЕ} \times \text{СЗЕ}): 100,$$

де СЗЕ – ставка збору за електроенергію, %.

18. Витрати на сплату збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Розрахунок збору за природний газ (ЗПГ) здійснюють за формулами:

$$\text{ВВГ} = \text{КВГ} \times \text{ЦВГ},$$

де ВВГ – вартість використаного газу; КВГ – кількість використаного газу; ЦВГ – ціна використаного газу, %.

$$\text{ЗПГ} = (\text{ВВГ} \times \text{СПГ}): 100,$$

де ВВГ – вартість використаного газу; СПГ – ставка податку на газ.

19. Витрати на сплату місцевих податків і зборів (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір).

Підставою для розрахунку податкового зобов'язання за місцеві податки і збори (ПЗМ) є показники бази оподаткування і ставки податків (зборів).

$$\text{ПЗМ} = \text{ПБМ} \times \text{СПМ},$$

де ПБМ – податкова база місцевого податку (нерухоме майно, земельна ділянка для паркування, торговий патент, вартість послуг тимчасового проживання, обсяги господарської діяльності); СПМ – ставка податку за одиницю величини податкової бази.

$$\text{СПМ} = \text{МЗП} \times \text{ВКР},$$

де МЗП – мінімальна заробітна плата; ВКР – відсоток (коефіцієнт) для розрахунку ставки податку за нерухоме майно, земельну ділянку, торговий патент.

Ставка податку може визначитися безпосередньо відсотком або абсолютною величиною до податкової бази (вартості об'єкта оподаткування).

20. Витрати на сплату пені (Y) за податковими зобов'язаннями.

20.1. Пеня за умови, що відбулася несплата податкового зобов'язання.

$$Y = (S_n \times K / 100\% \times U \times 1,2) / R,$$

де S_n – сума несплаченого податкового зобов'язання; K – кількість днів затримки сплати податкового зобов'язання; U – більша з облікових ставок Національного банку України, що діяли на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення; 1,2 – коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120% річних НБУ; R – кількість днів у календарному році.

20.2. Пеня за умови заниження податкового зобов'язання.

$$Y = (S_z \times K / 100\% \times U \times 1,2) / R,$$

де S_z – сума заниженого податкового зобов'язання; K – кількість днів заниження сплати податкового зобов'язання; U – більша з облікових ставок Національного банку України, що діяли на день заниження податкового боргу або на день його (його частини) погашення; 1,2 – коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120% річних НБУ; R – кількість днів у календарному році.

Створену додану вартість на підприємстві можливо розрахувати за декларацією з податку на додану вартість за умови, що у підприємства відсутні операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування, відображають придбання необоротних активів і визначаються спеціальним режимом оподаткування.

$$\text{ДВП} = (\text{ПДВ} : \text{СПД}) \times 100,$$

де ДВП – додана вартість створена підприємством; ПДВ – податок на додану вартість; СПД – ставка податку на додану вартість.

$$\text{ДВП} = \text{ПЗП} - \text{ПКП};$$

$$\text{ПЗП} = \text{ВРО} \times \text{СПД};$$

$$\text{ПКП} = \text{ВПМ} \times \text{СПД};$$

$$\text{ВРО} = \text{ОРО} \times \text{ЦРО};$$

$$\text{ВПМ} = \text{ОПМ} \times \text{ЦПМ},$$

де, ПЗП – податкове зобов'язання підприємства; ПКП – податковий кредит підприємства; ВРО – вартість реалізованих об'єктів діяльності підприємства; ВПМ – вартість придбаного майна підприємства; ОРО – обсяг реалізованих об'єктів діяльності підприємства; ЦРО – ціна за одиницю реалізованих об'єктів; ОПМ – обсяг придбаного майна; ЦПМ – ціна за одиницю придбаного майна.

$$\text{ДВП} = (\text{ОРО} \times \text{ЦРО}) - (\text{ОПМ} \times \text{ЦПМ}).$$

Фінансовий результат від господарської діяльності підприємства залежить від чотирьох факторів:

- ✓ обсягу реалізації і-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях (К);
 - ✓ структури обсягів зміни реалізації продукції в асортименті (С);
 - ✓ виробничої собівартості одиниці і-го виду реалізованої продукції (В);
 - ✓ рівня цін за одиницю і-го виду продукції (Ц).
- Відповідно, фінансовий результат можна розрахувати за формулою:

$$\Phi P = \sum_{i=1}^n K \times (C - B) \cdot C$$

де n – кількість видів продукції (товарів, робіт, послуг).

Для розрахунку частини доданої вартості, що утворилася за рахунок прибутку, доцільно використати наступну модель.

$$\begin{aligned} \text{ЧПП} &= \text{ДВП} - \text{АНМ} - \text{ДПП} - \text{ВСП} - \text{ВПД} - \text{ПРВ}; \\ \text{ДСП} &= \text{ЧПП} + \text{АНМ}; \\ \text{ДВП} &= \text{ДОД} - \text{МВП}; \\ \text{СПП} &= \text{ЧПП} + \text{ВПД}; \\ \text{ВРС} &= \text{ДПП} + \text{ВСП}, \end{aligned}$$

де ДВП – створена підприємством додана вартість в процесі господарської діяльності; АНМ – нарахована амортизація на неспоживне майно; ДПП – нараховані доходи персоналу підприємства; ВСП – витрати на соціальні потреби; ВПД – витрати на податки з діяльності підприємства; ЧПП – чистий прибуток підприємства; ПРВ – приріст ринкової вартості підприємства за рахунок інвестиційної привабливості; ДСП – дохід для самофінансування підприємства; ВРС – витрати на робочу силу підприємства; СПП – створений прибуток підприємства; ЧЗП – чистий збиток підприємства; ДОД – дохід від об’єктів діяльності підприємства; МВП – матеріальні та прирівняні до них витрати (проміжне споживання) підприємства.

$$\text{ПРВ} = (\text{РВП}_1 - \text{ЧАП}_1) - (\text{РВП}_0 - \text{ЧАП}_0),$$

де РВП₁ – ринкова вартість підприємства на кінець звітного періоду; ЧАП₁ – чисті активи (власний капітал) підприємства на кінець звітного періоду; РВП₀ – ринкова вартість підприємства на початок звітного періоду; ЧАП₀ – чисті активи (власний капітал) підприємства на початок звітного періоду.

На показники, які формують додану вартість впливають наступні фактори:

1. $\text{ДОД} = \text{КРО} \times \text{ЦРО},$

де КРО – кількість реалізованих об’єктів господарської діяльності; ЦРО – ціна на реалізовані об’єкти діяльності.

2. $\text{МВС} = \text{КВМ} \times \text{ОЦМ},$

де КВМ – кількість використаних майнових ресурсів в процесі створення об’єктів діяльності; ОЦМ – облікова ціна на майнові ресурси.

3. $\text{АНМ} = \text{ВНМ} \times \text{НАМ},$

де ВНМ – це вартість об'єктів неспоживного майна; НАМ – норма амортизації об'єктів неспоживного майна.

$$4. \text{ДПП} = \text{ОВР} \times \text{РВР},$$

де ОВР – обсяг виконаних робіт персоналом підприємства; РВР – розцінка нарахованого доходу за виконані роботи.

$$5. \text{ВСП} = \text{ОНС} \times \text{НСВ},$$

де ОНС – об'єкти для нарахування витрат на соціальні потреби; НСВ – норми для нарахування витрат на соціальні потреби.

$$6. \text{ВОП} = \text{ООП} \times \text{ПСО},$$

де ОПП – об'єкти оподаткування підприємства; ПСО – податкові ставки на об'єкти діяльності.

$$7. \text{СПП} = \text{ОРО} \times (\text{ЦРО} - \text{СРО}),$$

де ОРО – обсяг реалізованих об'єктів діяльності в асортименті, ЦРО – ціна на реалізовані об'єкти діяльності; СРО – собівартість реалізованих об'єктів діяльності.

$$8. \text{ЧПП} = \text{ОРО} \times \text{ЧФР},$$

де ОРО – обсяг реалізованих об'єктів діяльності; ЧФР – чистий фінансовий результат від реалізації одиниці об'єктів діяльності.

$$9. \text{РВП} = \text{ВЧА} \times \text{ЦЧІ},$$

де РВП – ринкова вартість підприємства; ВЧА – балансова вартість чистих активів; ЦЧІ – ціна чистих активів з врахуванням інвестиційної привабливості підприємства.

Наведені показники є базою факторного аналізу зміни динаміки результатів (РЗ), які формують додану вартість:

$$\text{РЗ} = \text{ОР} \times \text{ПР}; \Delta \text{РЗор} = (\text{ОР}_1 - \text{ОР}_0) \times \text{ПР}_0; \Delta \text{РЗпр} = (\text{ПР}_1 - \text{ПР}_0) \times \text{ОР}_1,$$

де ОР – обсяг ресурсів для формування результату; ПР – продуктивність ресурсів при формуванні результатів.

Побудована система показників на інформаційних ресурсах бухгалтерського обліку дозволяє здійснювати комплексні аналітичні дослідження розвитку економічного потенціалу підприємства в процесі моніторингу доданої вартості і формування ринкової вартості суб'єкта господарювання.

1.3. Інформаційні ресурси для моніторингу економічного потенціалу підприємства

В умовах, коли економічний потенціал стає основним результативним показником господарської діяльності підприємства, актуалізується питання побудови сучасної, гнучкої та прозорої інформаційної системи для його моніторингу. Основним джерелом такої інформації виступає обліково-звітна система суб'єкта господарювання і результати моніторингу їх показників. В Господарському кодексі України визначено, що усі суб'єкти

господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [35]. Обліково-звітна система має багатокomпонентну структуру та складається з підсистем бухгалтерського, податкового та статистичного обліку. І хоча зазначені підсистеми мають різну мету та інформаційне призначення, їх не можна визнати автономними, бо між ними існує тісний взаємозв'язок, що полягає у використанні кожною підсистемою єдиної вхідної інформації у вигляді первинних даних про господарські факти та події, а також теоретичних та методологічних підходів до її опрацювання. На виході з кожної підсистеми формуються результативні показники, оформлені у вигляді звітності. Однак, використання в дослідженнях окремих її видів (фінансової, податкової, статистичної) лише породжує проблему асиметричності інформації. Тому, з метою моніторингу економічного потенціалу доцільно застосовувати комплексний підхід до використання даних, що полягає у побудові єдиного інформаційного обліково-звітного простору. Для цього необхідно консолідувати показники різних облікових підсистем та створити інтегровану базу даних. Такий підхід дозволить не лише систематизувати показники звітності за окремими напрямками дослідження економічного потенціалу, але і сприяти конвергенції інтересів різних груп її користувачів.

Пріоритетне значення в інформаційному забезпеченні моніторингу економічного потенціалу відіграє бухгалтерський облік. Генерування для потреб моніторингу фактичної інформації в його системі відбувається в декілька послідовних етапів (рис. 1.3.1)

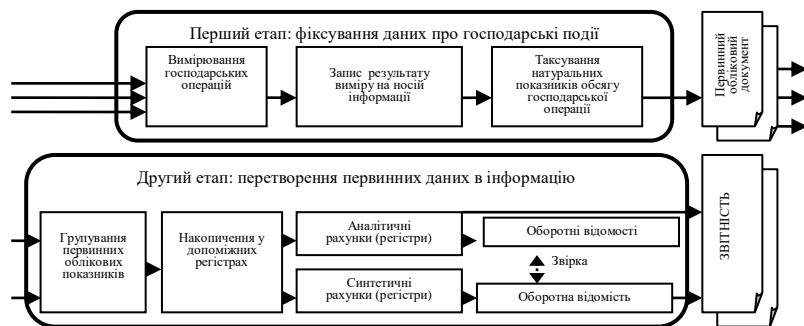


Рис. 1.3.1.Процес формування інформації в системі бухгалтерського обліку

На першому етапі первинні дані про господарські факти та події, що призводять до створення економічного потенціалу фіксуються в системі первинних документів. Ця стадія облікового процесу є трудомісткою, бо займає у всьому обсязі облікових робіт біля 40 – 60 %, а також відповідальною, бо, в залежності від того, яка саме інформація про складові економічного потенціалу зафіксована в первинному документі, будуть залежати вихідні дані, представлені на рахунках обліку і, відповідно в показниках фінансової, податкової і статистичної звітності.

Виходячи з визначення, що [180], бухгалтерський облік являє собою сукупність процесів виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства, первинному обліку, притаманні перші три процеси (виявлення, вимірювання, реєстрація), без яких наступні існувати просто не можуть.

Обсяг господарських операцій щодо формування економічного потенціалу підприємства фіксується в первинних документах через розрахунок елементів створеної доданої вартості:

- амортизація – шляхом розрахунку суми зносу об'єктів неспоживних активів за звітний період відповідно до вартості, яка амортизується і норм амортизації;

- оплата праці – вимірюванням обсягу виконаних працівниками робіт та їх оцінкою в сумі оплати праці (винагороди) і належного соціального пакету;

- вартість соціальних заходів, які виникають внаслідок здійснення обов'язкових відрахувань, формується шляхом розрахунку суми, що залежить від розміру доходу працівників і встановлених ставок;

- податкові платежі формуються шляхом фіксації бази оподаткування, її оцінки та здійснення відрахувань за визначеною ставкою;

- чистий прибуток – розрахункова величина між сумою господарських операцій, які формують чистий дохід, і витратами підприємства, які його створили. Чистий дохід фіксується первинними документами на реалізацію об'єктів діяльності підприємства, і залежить від обсягів об'єктів, що реалізовані, та цін їх продажу. Витрати визначаються за первинними документами, які відображають господарські операції щодо списання виробничих запасів, виконаних робіт і одержаних послуг, розрахунку амортизації, нарахування доходів працівникам, визначення вартості соціальних заходів та формування податкових платежів;

- приріст ринкової вартості підприємства розраховується за документами, в яких фіксується ціна статутного капіталу та наявними чистими активами і сформованою діловою репутацією.

Дані, що зафіксовані в первинних документах, після їх обробки перетворюються в інформацію, яка систематизується на рахунках

бухгалтерського обліку. За рахунками бухгалтерського обліку формують два види інформації: моментна та інтервальна (рис. 1.3.2).

Моментна інформація визначається залишками активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства та характеризує їх розмір на певні моменти часу, як правило на кінець останнього дня кожного місяця. На рахунках, де записуються активи, інформація про їх наявність (сальдо) відображається у лівій (дебетовій) частині, а власний капітал і зобов'язання – у правій (кредитовій).

Інтервальна інформація визначається оборотами за рахунками, величина яких характеризує розміри господарських операцій відповідних класифікаційних ознак за певні періоди часу (місяць, квартал, рік). Важливе економічне значення має підсумування даних інтервальних показників. Сума даних інтервальної інформації оборотів за бухгалтерськими рахунками характеризує рівень показників за більш тривалий проміжок часу наростаючим підсумком.

В бухгалтерському обліку інформаційні ресурси в сфері формування економічного потенціалу забезпечуються наступними рахунками:

1. Амортизація – нараховані суми за кредитом рахунку 13 "Знос необоротних активів" і дебетом рахунків витрат, які забезпечують створення об'єктів діяльності або утримання соціальної сфери.

2. Нарахований дохід працівникам і власникам – сума обороту за кредитом рахунків 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" і 67 "Розрахунки з учасниками" та дебетом рахунків витрат, які забезпечують створення об'єктів діяльності або з джерел фінансування доходів працівників (власників) підприємства.

3. Кошти на соціальні заходи – суми, відображені за кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" та інших рахунків щодо витрачання активів на робочу силу поза фондом оплати праці і дебетом рахунків витрат, які забезпечують створення об'єктів діяльності або з джерел фінансування утримання соціальної сфери.

4. Податкові платежі – сума обороту за кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і дебетом рахунків джерел сплати податків.

5. Чистий прибуток – сальдо рахунку 79 "Фінансові результати" при його закритті на рахунок 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)".

6. Приріст ринкової вартості підприємства – розрахункова величина приросту гудвілу підприємства звітного періоду за дебетом рахунку 19 "Гудвіл" і кредитом рахунків власного капіталу.

При узагальненні операцій про діяльність підприємства за рахунками класу 8 "Витрати за елементами" інформацію щодо окремих складових доданої вартості операційної діяльності можливо одержати за дебетом



Рис. 1.3.2. Характеристика інформації бухгалтерських рахунків в процесі оцінки економічного потенціалу підприємства

рахунків 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація".

Інформаційна база про господарські операції на бухгалтерських рахунках щодо елементів доданої вартості формується в регістрах обліку. Для обліку амортизації і гудвілу призначений розділ I журналу 4. Відображення кредитових оборотів за розрахунками з оплати праці і відрахувань на соціальні заходи здійснюється в журналі 5. За кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" інформація щодо податкових платежів відображається в журналі 3. Окремо для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податок на доходи фізичних осіб, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету використовується відомість 3.6. У відомості за кожним видом податків і платежів щомісяця відображається інформація про нараховані та належні до відшкодування з бюджету суми податків і платежів, їх сплата та списання.

Господарські операції щодо формування чистого прибутку за рахунком 79 "Фінансові результати" узагальнюються в журналі 6.

Підприємства, які застосовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами" інформацію щодо операційної діяльності про нарахування доходів працівників, відрахування на соціальні заходи, розрахунок амортизації формують в журналі 5А та його розділу III А "Витрати діяльності" і III Б "Витрати за елементами".

Інформація рахунків бухгалтерського обліку з відповідних регістрів узагальнюється у фінансовій звітності. Наразі, вона налічує шість обов'язкових форм, зокрема „Баланс” (ф. № 1), „Звіт про фінансові результати” (ф. № 2), „Звіт про рух грошових коштів” (ф. № 3), „Звіт про власний капітал” (ф. № 4), „Примітки до річної фінансової звітності” (ф. № 5), „Додаток до річної фінансової звітності „Фінансова звітність за сегментами” (ф. № 6).

За балансом підприємства можливо одержати інформацію про його первісну і залишкову (балансову) вартість, визначити вартість чистих активів та розрахувати гудвіл і ринкову вартість за умови наявності даних щодо ціни власного капіталу на фінансовому ринку.

Звіт про фінансові результати надає інформацію про окремі складові доданої вартості в частині операційної діяльності підприємства: амортизація, оплата праці і витрати на соціальні заходи, а також одержаний чистий прибуток в цілому від господарської діяльності.

Для моніторингу створення і перетворення грошових коштів за видами діяльності підприємства використовують інформаційні ресурси звіту про рух грошових коштів, який показує звідки надходять і куди витрачаються гроші та як впливають різні операції на грошові потоки. Метою звіту є подання інформації про суму чистого надходження або чистого видатку грошової маси підприємства за рік в розрізі операційної,

інвестиційної та фінансової діяльності.

Інформаційні ресурси про частину активів підприємства, що залишаються, після вирахування всіх його зобов'язань формуються у „Звіті про власний капітал”. Його складають щоб показати розмір власного капіталу на початок і кінець календарного року і причини, через які він збільшується або зменшується за окремими елементами і в цілому. Особливо важливою для моніторингу економічного потенціалу є інформація про створену додану вартість за рахунок дооцінки об'єктів неспоживного майна.

Інформаційні ресурси ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" характеризують створений економічний потенціал підприємства за показниками нарахованої та використаної амортизації в розділах I "Нематеріальні активи", II "Основні засоби", XIII "Використання амортизаційних відрахувань", XIV "Біологічні активи", одержаних фінансових результатів від сільськогосподарської продукції та довгострокових біологічних активів в розділі XV "Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та довгострокових біологічних активів".

Деталізація даних про економічний потенціал підприємства за окремими напрямками щодо територіального розміщення виробництва і збуту об'єктів діяльності може здійснюватися за інформаційними ресурсами Додатку до приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами".

Звітними сегментами є господарські або географічні сегменти, які визначаються підприємством за встановленими критеріями. Інформацією про господарський або географічний сегмент вважаються відомості, які розкривають (характеризують, висвітлюють) відокремлювану частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших частин діяльності підприємства. Господарський сегмент характеризується:

- а) видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) способом розповсюдження (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг);
- в) характером виробництва;
- г) категорією покупців;
- д) ризиками.

Географічний сегмент визначається:

- економіко-політичними умовами географічного регіону, в яких здійснюється діяльність підприємства;
- територіальним розташуванням виробництва продукції, робіт, послуг (виробнича ознака) або покупців продукції, товарів, робіт, послуг (збутова ознака);

- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;
- валютними правилами і ризиками в регіоні. Географічні сегменти можуть бути визначені підприємством за виробничою та збутовою ознаками.

Географічний виробничий сегмент виділяється за принципом місця розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства, тобто за географічними регіонами, за місцями здійснення діяльності, в яких розміщено виробництво продукції (робіт, послуг), продаж товарів.

Географічний збутовий сегмент обирається за ознакою місця розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг), тобто за географічними регіонами, в які реалізується (в яких купують) продукція (товари, роботи, послуги) підприємства.

Підприємства, для яких встановлено обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності, додатково за примітками наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Керівництво підприємства в складі фінансової звітності може на власний розсуд подавати й іншу інформацію, яка вважається суттєвою та дає більш повну характеристику про фінансове становище, результати діяльності підприємства та створений ним економічний потенціал.

Завдяки успіхам у створенні фінансового програмного забезпечення компанії можуть публікувати звітність щотижня, щодня й навіть безперервно. Наразі користувачі можуть одержувати детальнішу й оперативнішу фінансову інформацію про підприємство та оцінювати його роботу, не чекаючи квартальної чи річної звітності. Іноді користувач має прямий доступ до бази даних підприємства та може сам відібрати потрібні відомості.

Треба сказати, що у світі надання фінансової інформації в масштабі реального часу з допомогою корпоративних інформаційних систем і веб-сайтів приділяється велика увага. Так, у США представниками комісії з цінних паперів і фондового ринку дискутується питання активнішого впровадження систем надання звітності корпорацій у масштабі реального часу.

В рамках таких систем аналітики й інвестори постійно матимуть прямий доступ до інформації, яка містить ключові фінансові показники, а, отже, зможуть ефективно проводити оперативний фінансовий аналіз. Мотивацією для звітування в режимі реального часу є те, що воно може розв'язати проблему викривлення показників діяльності підприємства, оскільки щоденні чи щотижневі дані змінювати складніше, ніж квартальні.

В умовах входження підприємств України у світовий економічний простір надзвичайно великого значення набувають інформаційні ресурси щодо доданої вартості в статистичній звітності. Статистика підприємств передбачає інтеграцію потоків інформації для організації наскрізного

спостереження за процесами виробництва та продажу продукції, фінансово-майновим станом господарюючих систем, витратами на виробництво і реалізацію товарів, робіт і послуг, доходами, станом розрахунків, інвестиціями, наявністю персоналу та його використанням.

В системі статистичної звітності, яка формується на інформації бухгалтерського обліку, економічний потенціал господарюючих систем характеризується макроекономічними показниками національних рахунків.

Потенціал господарюючих систем за оцінкою інформаційних ресурсів національних рахунків характеризується показниками:

1. Випуск товарів і послуг (ВТП) – визначається їх вартістю і є результатом діяльності господарюючих систем. Випуск одночасно віддзеркалює як кількість вироблених об'єктів діяльності за асортиментом, так і рівень цін, а їх зміни впливають на його динаміку.

2. Проміжне споживання (ПРС) – відображає вартість товарів і послуг, використаних у процесі виробництва (за винятком основних засобів, використання яких враховується як споживання основного капіталу). Проміжне споживання включає елементи матеріальних витрат і оплати послуг.

3. Споживання основного капіталу (СОК) – характеризується зменшенням вартості основного капіталу, який використовується у виробництві, в результаті його фізичного та морального зносу і випадкових пошкоджень.

4. Валова додана вартість (ВДВ) розраховується як різниця між випуском та проміжним споживанням.

$$ВДВ_{ij} = ВТП_{ij} - ПРС_{ij},$$

де $ВДВ_{ij}$ - валова додана вартість і-го виду діяльності j-го інституційного сектору економіки;

$ВТП_{ij}$ - випуск і-го виду діяльності j-го інституційного сектору економіки;

$ПРС_{ij}$ - проміжне споживання і-го виду діяльності j-го інституційного сектору економіки.

Валовий внутрішній продукт (ВВП) визначається як сума валових доданих вартостей за видами економічної діяльності та за інституційними секторами економіки.

$$ВВП = \sum ВДВ_{ij},$$

де ВВП - валовий внутрішній продукт по економіці в цілому.

До валової доданої вартості та валового внутрішнього продукту входить споживання основного капіталу. За виключенням споживання основного капіталу ці агрегати мають назву чистої доданої вартості та чистого внутрішнього продукту.

$$ЧДВ_{ij} = ВДВ_{ij} - СОК_{ij},$$

$ЧДВ_{ij}$ – чиста додана вартість і-го виду діяльності j-го інституційного

сектору економіки;

СОК_{ij} – споживання основного капіталу і-того виду діяльності j-того інституційного сектору економіки.

$$\text{ЧВП} = \sum \text{ВДВ}_{ij} - \sum \text{СОК}_{ij},$$

де ЧВП - чистий внутрішній продукт

5. Оплата праці найманих працівників (ОПП) – це винагорода у грошовій та натуральній формі (оцінена у грошовому вираженні), яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу. Фонд оплати праці формується на основі нарахованих сум персоналу підприємства, відображає безпосередньо заробітну плату і фактичні та умовно обчислені внески на соціальні заходи.

6. Валове нагромадження основного капіталу (ВНК) – це приріст нефінансових активів, які протягом тривалого часу використовуються в процесі виробництва. До його складу включається приріст виробленого основного капіталу, поліпшення існуючого основного капіталу і невироблених активів, витрати по передачі права власності. Величина валового нагромадження основного капіталу оцінюється виходячи із загальної вартості основних засобів, придбаних інституційними одиницями (за винятком реалізованих), а також збільшення невироблених активів, що відбулося в результаті продуктивної діяльності інституційних одиниць.

Валове нагромадження основного капіталу включає наступні основні типи:

✓ придбання за відрахуванням вибуття нових або існуючих матеріальних основних засобів (житлових будівель, інших будівель та споруд, машин та обладнання), культивованих активів (поголів'я дорослої та продуктивної худоби, садів, виноградників та інших багаторічних насаджень), а також інші матеріальні активні засоби (бібліотечні фонди);

✓ придбання за відрахуванням вибуття нових або існуючих нематеріальних основних засобів (витрати на розвідування корисних копалин, засоби програмного забезпечення, розважальні програми, оригінали літературно-художніх творів, інші нематеріальні активи, які відносяться до основних засобів);

✓ витрати на покращення невироблених матеріальних активів, до яких відносяться капітальні витрати на поліпшення земель та підготовку їх до використання;

✓ витрати, пов'язані з передачею прав власності на невироблені активи, які включають матеріальні (природні активи, некультивовані біологічні ресурси, водні ресурси під землею) та нематеріальні активи (авторські права, патенти, ліцензії тощо).

7. Валовий прибуток (ВПП) – це прибуток, що складається з чистого прибутку та споживання основного капіталу або може бути визначений як різниця між валовою доданою вартістю і оплатою праці.

8. Чистий прибуток (ЧПП) – це валовий прибуток без урахування споживання основного капіталу.

9. Чисте нагромадження основного капіталу (ЧНК) – різниця між валовим нагромадженням та споживанням основного капіталу.

Наразі інформація статистичної звітності щодо елементів економічного потенціалу підприємства подається в окремих обов'язкових формах.

Для формування інформації про доходи працівників підприємства корисною є інформація статистичної звітності у сфері праці та її оплати. Так, "Звіт з праці" (ф. 1-ПВ) дозволяє здійснювати моніторинг показників:

- склад фонду оплати праці та інших виплат: фонди основної та додаткової оплати праці, з яких виділяються надбавки і тарифи (за видами), заохочувальні та компенсаційні виплати (матеріальна допомога, соціальні пільги); оплата за невідпрацьований час; натуральна оплата праці, нарахована продукцією, що дозволена до виплати працівникам; виплати, що не входять до фонду оплати праці; доходи, дивіденди, проценти згідно з акціями, внесками та договорами оренди земельних ділянок і майна, що нараховані до оплати; вартість проданої продукції.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків).

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми:

- чисельність та фонд оплати праці працівників облікового складу і працівників, які не перебувають в обліковому складі;
- розподіл працівників за розмірами зарплати.

На окрему увагу заслуговують показники статистичної звітності "Звіт про витрати на утримання робочої сили" (1-РС). Витрати підприємства на утримання робочої сили включають оплату праці, видатки на загальнообов'язкове державне та добровільне соціальне страхування працівників, забезпечення їх житлом, професійне навчання, культурно-побутове обслуговування, податки, збори та інші обов'язкові платежі, а також інші витрати, пов'язані з використанням найманої робочої сили. Загальна сума витрат на робочу силу включає дані щодо всіх працівників, тобто штатних, а також тих, які не перебувають в обліковому складі підприємства.

Згідно проекту плану статистичних спостережень на 2012 рік Держкомстат вніс зміни до звітності в сфері чисельності, заробітної плати

та робочого часу найманих працівників. Зокрема, повністю скасовано "Звіт про витрати на утримання робочої сили" (1-РС), натомість Звіт з праці доповнено розділом VII "Витрати на утримання робочої сили". Одночасно, введено нову форму № 7-ПВ "Звіт про заробітну плату за професіями окремих працівників", який надасть можливість отримати вибірково інформацію про нараховану заробітну плату окремих працівників за її видами.

В статистичній звітності за ф. 11-ОЗ "Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)" розкривається інформація про суми нарахованої амортизації на основні засоби в розрізі видів економічної діяльності підприємства. Варто відмітити, що для статистичних спостережень на 2012 рік ця форма використовуватися не буде.

Разом з тим, в 2012 році, в доповнення до квартальної ф. № 2-інвестиції "Капітальні інвестиції", буде введено нову річну ф. № 2-інвестиції "Капітальні інвестиції, вибуття і амортизація активів", яка створить можливості для формування інформації про капітальні інвестиції за джерелами їх фінансування та окремими видами активів, вибуття та амортизацію окремих видів активів, інвестиції в основний капітал за видами економічної діяльності.

Відображення інформації за видами економічної діяльності підприємства є особливістю статистичної звітності. Для її формування суб'єкт господарювання розподіляє всю свою економічну діяльність на окремі види. Економічна діяльність – процес виробництва продукції (товарів і послуг), який здійснюють з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо. Економічну діяльність характеризують витрати на виробництво, процес виробництва та випуск продукції.

Наразі за статистичною методологією підприємство може займатися такими видами економічної діяльності (табл. 1.3.1.).

Таблиця 1.3.1

*Характеристика суб'єктів господарювання
за видами економічної діяльності*

Вид економічної діяльності	
код секції	найменування
1	2
A	Сільське господарство, мисливство, лісове господарство
B	Рибальство, рибництво
C	Добувна промисловість
D	Переробна промисловість
E	Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води
F	Будівництво
G	Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку

Продовження табл. 1.3.1

1	2
Н	Діяльність готелів та ресторанів
І	Діяльність транспорту і зв'язку
Ж	Фінансова діяльність
К	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям
Л	Державне управління
М	Освіта
Н	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
О	Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту
Р	Діяльність домашніх господарств
Q	Діяльність екстериторіальних організацій

* Примітка. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності. Наказ Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 р. N 375.

Вся економічна діяльність підприємства розподіляється на основну, допоміжну та другорядну.

Основний вид економічної діяльності – це вид діяльності суб'єкта, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або інший визначений критерій).

Допоміжні види економічної діяльності – це види діяльності, які виконують переважно у сфері послуг, а їх результати використовує сам суб'єкт із метою обслуговування його основного та другорядних видів економічної діяльності (керування підприємством, бухгалтерський облік, транспортування, складування, закупівля, збут, ремонт, технічне обслуговування).

Другорядні види економічної діяльності – це будь-які інші (крім основного) види економічної діяльності суб'єкта з виробництва товарів або надання послуг.

У статистичній звітності за ф. 1-підприємництво "Звіт про основні показники діяльності підприємства" інформація щодо окремих елементів доданої вартості наведена у складі операційних витрат з реалізованої продукції (робіт, послуг) за окремими видами діяльності.

Показник "амортизація" формується як сума нарахованої і відображеної в бухгалтерському обліку амортизації всіх основних засобів та нематеріальних активів (включаючи житловий фонд), інших необоротних матеріальних активів.

Показник "витрати на оплату праці" відображає заробітну плату за окладами, тарифами, премії, матеріальну допомогу та заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Базові складові показника "витрати на оплату праці" враховуються за

показником "фонд оплати праці". Розбіжності між даними показниками можуть бути:

а) за рахунок обліку за показником "витрати на оплату праці":

- витрат підприємства, що здійснюються згідно з чинним законодавством, на оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;

- щомісячних відрахувань на створення резерву відпусток (основної та додаткової);

- сум вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

- надбавок (польового забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має проїзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством;

б) за рахунок обліку за показником "фонд оплати праці":

- виплат працівникам заробітної плати, премій, матеріальної допомоги за рахунок внесків інших підприємств (установ, організацій), зокрема: згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили; оплати праці працівників, прийнятих на постійну роботу за направленням державної служби зайнятості згідно з договором із роботодавцем про надання дотації на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних тощо;

- сум, виплачених (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки за дні перебування в дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) - місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств;

- витрат, пов'язаних із наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту;

- оплати додаткових відпусток понад тривалість, передбачену законодавством, наданих відповідно до колективного договору;

- компенсаційних виплат працівникам, які постраждали від аварії на Чорнобильській АЕС (оплата додаткових відпусток, надбавки за роботу на територіях радіоактивного забруднення);

- сум, нарахованих особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах, за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;

- нарахувань за невідпрацьований час, не передбачених чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи

адміністрації, брали участь у страйках;

- вартості безкоштовно наданих працівникам акцій;
- коштів, спрямованих на викуп майна підприємства працівниками з моменту їх персоналізації, а також сум вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства);
- витрат у розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних із добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна);
- оплат або дотацій на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;
- оплат за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;
- вартості путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства;
- вартості проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодувань працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;
- інших виплат, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів тощо);
- оплати праці працівників із виконання робіт із капіталізації підприємства;
- оплати праці працівників із виконання робіт, що визначаються продукцією власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства;
- прямих витрат на оплату праці, пов'язаних із незавершеним виробництвом та виготовленням у звітному періоді готової продукції, але не реалізованої в ньому.

Показник "відрахування на соціальні заходи" відображає відрахування, що здійснюються відповідно до чинного законодавства на соціальне страхування.

Крім того, в розділі 4 "Кількість працівників та оплата їх праці" наведений показник фонду оплати праці.

У статистичній звітності за ф. 50-сг "Основні економічні показники діяльності сільськогосподарського підприємства" інформація про елементи економічного потенціалу наведена в складі виробничих витрат за окремими видами сільськогосподарської продукції. Зокрема, показник "прямі витрати на оплату праці" інформує про основну і додаткову оплату праці працівників, службовців, керівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції рослинництва та продукції тваринництва. Суми нарахованої амортизації на всі види основних засобів виробничого призначення, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, які використовувались у виробництві

сільськогосподарської продукції інтегровані в показнику "амортизація необоротних активів". Показник "відрахування на соціальні заходи" узагальнює дані щодо відрахувань за єдиним соціальним внеском, індивідуальним страхуванням від загального розміру витрат на оплату праці персоналу підприємства, який задіяний у процесі виробництва певних видів продукції. Аналогічні показники можна оцінити в цілому по тваринництву та рослинництву.

Серед зовнішньої звітності підприємств в процесі моніторингу особливе місце займає податкова звітність, яка формується для потреб адміністрування податків.

Податкова звітність – обов'язковий офіційний документ, в якому формуються дані про господарську діяльність у вигляді заповненої декларації, що подається у податкові органи для підтвердження об'єктів оподаткування та податкових платежів.

У складі податкової звітності подаються дані щодо:

- фактів господарської діяльності для розрахунку об'єктів оподаткування;
- показників, які характеризують наявні, пільгові і розрахункові значення для визначення об'єктів оподаткування;
- нарахування податкових платежів;
- сум фактично сплачених або зарахованих у зменшення до сплати податкових платежів;
- сум податкових платежів, які підлягають сплаті або поверненню підприємству.

У податковій звітності використовується система показників, які мають дещо інший алгоритм розрахунку, ніж у фінансовій і статистичній звітностях. Їх моніторинг дозволяє: забезпечити достовірність визначення об'єктів оподаткування; систематизувати отримані дані декларацій порівняно з показниками бухгалтерського обліку; розкрити причинні зв'язки господарської діяльності, податкового потенціалу, податкових платежів, податкової системи і податкової політики; визначити вплив і взаємодію різних факторів на податкові платежі; оцінити ефективність прийнятих рішень та можливі економічні і соціальні наслідки від ситуації, що складається в системі оподаткування.

Податкова звітність є основним джерелом інформації про таку складову економічного потенціалу як витрати на сплату податків. Однак, крім даних про суми нарахованих платежів вона також виступає постачальником інформаційних ресурсів про інші елементи доданої вартості. Так, додаток до податкової декларації з податку на прибуток інформує про суми нарахованої амортизації за групами основних засобів.

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку є корисним для моніторингу нарахованого та фактично виплаченого доходу персоналу

підприємства, сум нарахованого та перерахованого до бюджету податку з доходів фізичних осіб.

Створену додану вартість підприємства можливо розрахувати за декларацією з податку на додану вартість за умови, що у підприємства відсутні операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування, відображають придбання необоротних активів і визначаються спеціальним режимом оподаткування.

У звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України можна отримати інформацію про: загальну суму нарахованої заробітної плати, винагороди за виконану роботу (надані послуги) за цивільно-правовими договорами та оплати допомоги по тимчасовій непрацездатності; виплати працівникам, що підлягають оподаткуванню єдиним соціальним внеском; суми нарахованого єдиного соціального внеску в розрізі класів професійного ризику.

Проведене дослідження дозволило констатувати наявність проблем побудови закінченого циклу моніторингу економічного потенціалу підприємств, пов'язаних з недосконалістю формування інформаційних ресурсів у сфері окремих складових доданої вартості. Наведені вище показники у сфері оплати праці, витрат на соціальне страхування, коштів на відновлення необоротних активів, чистого прибутку свідчать, з однієї сторони, про звітне перенавантаження виконавців обліково-звітних робіт, а з іншої, про складність використання інформаційних ресурсів звітності користувачами для прийняття управлінських рішень.

Проблеми, що стосуються формування інформації для моніторингу економічного потенціалу підприємства, можна умовно розподілити на два блоки.

Перший блок стосується дублювання показників в різних формах звітності, або ж навіть в самих формах звітності, а також їх інформаційного перенавантаження.

Наприклад, як у фінансовій, так у статистичній звітності існують форми ідентичні за назвою "Звіт про фінансові результати", але відмінні за змістом. Якщо ф. № 2, складена за показниками фінансового обліку містить детальну інформацію про формування фінансового результату в розрізі видів доходів та витрат за кожним видом діяльності (звичайна (операційна, фінансова, інвестиційна) та надзвичайна)), то ф. № 1-Б у відповідності до статистичних досліджень містить лише один показник – фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток або збиток), який автоматично переноситься з ф. № 2. Враховуючи, що фінансова звітність в обов'язковому порядку подається

до органів державної статистики, складання ф. 1-Б втрачає будь-який сенс.

Аналогічна проблема стосується і формування показників про стан, рух та амортизацію основних засобів, яка представлена відразу у трьох формах звітності: ф. № 5 "Примітки до річної фінансової звітності", ф. № 11-ОЗ "Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)" та Податковій декларації з податку на прибуток підприємства. Так, у розділі 2 ф. № 5 містяться дані про основні засоби в розрізі їх груп, у ф. 11-ОЗ аналогічні показники розшифровані за видами економічної діяльності підприємства. За даними додатку АМ до Декларації можна отримати інформацію щодо нарахованої амортизації на основні засоби та інші необоротні активи в розрізі їх груп за даними податкового обліку. Виникає ситуація, коли користувачу не лише незручно збирати інформацію з різних форм звітності, але і складно розібратися у різниці між її показниками. В даному випадку доцільно об'єднати та уніфікувати дані ф. № 5 та ф. № 11-ОЗ. Різниця ж, які виникають між податковим та фінансовим обліком щодо нарахованої амортизації повинні в обов'язковому порядку бути розшифровані у примітках до фінансової звітності, складених у довільному вигляді.

Інформація ф. № 5 переобтяжена також даними про капітальні інвестиції. Показники за вказаним об'єктом детально представлені у статистичній формі № 2-інвестиції "Капітальні інвестиції", тому буде логічним не надавати їх у розділі 3 ф. № 5.

Незрозуміле інформаційне навантаження несе в собі і розділ 4 ф. 50 – ст "Купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб". Разом з тим, його заповнення потребує від облікових працівників додаткових затрат часу.

Другий блок пов'язаний з некоректними підходами до методології розрахунку окремих показників.

1. Так, незважаючи на державну політику, направлену на всебічну уніфікацію даних фінансового та податкового обліку, аналітична обробка ідентичних за назвою показників, представлених у формах фінансової та податкової звітності, викликає певні складнощі.

Наприклад, варто звернути увагу на відмінності, що пов'язані з визначенням витрат на соціальні потреби в частині формування соціального пакету підприємства. Якщо в бухгалтерському обліку витрати на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування відносяться до складу витрат на соціальні потреби, то за Податковим кодексом (п. п 140.1.1) вони визнаються лише в частині, що визначається переліком, який встановлюється Кабінетом Міністрів України. Аналогічна

відмінність стосується і окремих витрат підприємства на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників (140.1.3).

На показники складових економічного потенціалу впливають закладені в Податковому кодексі обмеження щодо відображення витрат лише в частині, що стосується господарської діяльності підприємства.

2. При оцінці показника чистого доходу від реалізації продукції за ф. 2 "Звіт про фінансові результати" та ф. 1-підприємництво "Основні економічні показники діяльності підприємства" потрібно врахувати певні розбіжності. Наприклад, за статистичною методологією до складу зазначеного показника включаються:

- вартість транспортних, пакувальних та інших робіт, що виконуються власними силами підприємства, навіть якщо вони в рахунках до сплати вказані окремо;

- вартість послуг (робіт) з оперативної оренди активів та купівлі-продажу іноземної валюти за умови, що ці послуги (роботи) не були одноразовими операціями, а виділені підприємством в окремі види економічної діяльності;

- вартість послуг (робіт) з доходів від торгових марок, патентів.

У фінансовому обліку ці витрати не включаються в дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а відображаються окремо. Зокрема, перший вид витрат обліковується на рахунку 93 "Витрати на збут", другий - 94 "Інші витрати операційної діяльності". Щодо третьої категорії витрат, то зробити оцінку вартості, наприклад, торгової марки практично неможливо. Як наслідок, і неможливо виміряти дохід від її використання.

Крім того, в статистичній звітності в цей показник не включаються знижки надані покупцям. За механізмом фінансового обліку визначений чистий дохід формується з вказаними знижками.

Очевидно, що розшифровка суми чистого доходу за видами економічної діяльності несе в собі глибокі аналітичні можливості, однак, суперечності, що виникають в обрахунку її суми за двома видами обліку можуть сформувавши суттєві похибки у висновках результатів дослідження.

3. Дискусійним є питання відображення у ф. 50-сг "Основні показники діяльності сільськогосподарського підприємства" показника повної собівартості реалізованої продукції. За статистичними нормативними документами вона складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які, за інструкцією, цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), продукції рибництва. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут), уключаються безпосередньо до його повної

собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію або послуги прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості.

Не включаються до повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг): собівартість реалізованих виробничих запасів; понаднормативні витрати від знецінення запасів; втрати, пов'язані з крадіжками; суми списаних сумнівних боргів; нараховані резерви сумнівних боргів; визнані економічні санкції; втрати від участі в капіталі.

Між тим, в практиці фінансового обліку показника повної собівартості взагалі не існує. Всі витрати, які не можна прямо віднести на собівартість виготовленої продукції становлять витрати періоду та списуються прямо на фінансові результати. Єдине виключення можуть становити загальновиробничі витрати (рахунок 91), порядок обліку яких встановлюється обліковою політикою підприємства.

Однак навіть при відображенні показника повної собівартості у статистичній звітності незрозумілою є логіка його обрахунку. Чому, наприклад, фінансові витрати необхідно розподіляти на собівартість виготовленої продукції, а втрати від участі в капіталі не включаються до її суми.

Наведення у статистичній звітності показника повної собівартості може пояснюватися лише його необхідністю для визначення фінансового результату від реалізації продукції за її видами (чистий дохід мінус повна собівартість). Однак, як відомо, фінансовий результат за ф. № 2 визначається як доходи мінус витрати від усіх видів діяльності. Якщо ж повна собівартість не включає окремих вищевизначених витрат, то робити висновки за ф. 50 – сг практично неможливо.

Таким чином, якщо показник повної собівартості і потрібен для підприємства, то він може існувати лише в управлінському обліку.

4. Варто звернути увагу і на показники довідки 1 "Структура виробничої собівартості за видами сільськогосподарської продукції" ф. 50-сг. Як видно вона наводиться за обмеженим переліком продукції. Це значно звужує аналітичне призначення цієї довідки. Адже, якщо підприємство займається виробництвом інших видів продукції, то користувач втрачає можливість отримати інформацію про склад її виробничих витрат. Більше того, це спричиняє відсутність такої інформації і на вищих рівнях управління (регіон, область, країна). Тому доцільно доповнити вказану довідку вписуваними рядками, де кожне підприємство, враховуючи специфіку своєї діяльності, буде надавати інформацію за власним переліком продукції.

5. Важливо звернути увагу і на формування у звітності показника витрат на оплату праці персоналу, який зустрічається у всіх ключових формах фінансової, статистичної та податкової звітності.

Наприклад, для формування цього показника у ф. 2, ф. 50 – сг, Податковій декларації з податку на прибуток необхідно керуватися Інструкцією зі статистики заробітної плати, яка чітко визначає структуру фонду оплати праці. Натомість, згідно методики складання ф. 1- підприємництво нормативно врегульовано, що показник витрат на оплату праці не відповідає за окремими структурними елементами фонду оплати праці.

Розглянуті блоки наявних проблем у формуванні показників звітності вказують на необхідність усунення вказаних недоліків і побудові єдиного облікового простору, який би, в повній мірі забезпечив процес моніторингу економічного потенціалу підприємства.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ СТВОРЕНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Обліковий процес формування коштів на відтворення зносу неспоживних об'єктів майна

Однією з умов поступального економічного зростання суб'єктів господарювання та держави є здійснення прогресивної амортизаційної політики, яка б оптимізувала параметри інноваційного відтворення об'єктів неспоживного майна. Саме амортизаційна політика, як інструмент регулювання процесу відтворення неспоживних активів, складова частина інвестиційної і загальної фінансово-економічної політики, повинна створювати сприятливі умови для стимулювання процесу оновлення підприємства, сприяти його економічному розвитку та підвищенню інноваційної активності.

Однак сьогодні амортизація не лише не вирішує потреби повного відтворення неспоживних активів, але навіть не забезпечує їх відновлення в межах фактичного зносу. Наразі в Україні об'єкти неспоживних активів знаходяться в критичному стані, про що свідчить ступінь їх зносу, який на кінець 2009 року становив 60% (табл. 2.1.1).

Таблиця 2.1.1

Ступінь зносу основних засобів підприємств України

Регіони (області)	Усього	в тому числі за видами економічної діяльності			
		сільське господарство	промисловість	торгівля	транспорт
1	2	3	4	5	6
Автономна Республіка Крим	<u>41,8</u> 64,9	<u>47,8</u> 45,0	<u>46,7</u> 60,0	<u>47,1</u> 34,2	<u>56,4</u> 90,1
Вінницька	<u>45,4</u> 97,1	<u>48,5</u> 36,9	<u>52,7</u> 68,2	<u>42,2</u> 30,4	<u>54,2</u> 99,5
Волинська	<u>41,8</u> 49,1	<u>48,7</u> 41,1	<u>50,0</u> 53,1	<u>36,3</u> 32,6	<u>49,4</u> 60,3
Дніпропетровська	<u>47,4</u> 78,7	<u>42,6</u> 47,1	<u>53,6</u> 66,1	<u>39,1</u> 29,5	<u>55,8</u> 96,0
Донецька	<u>45,1</u> 64,5	<u>43,8</u> 35,8	<u>46,9</u> 69,8	<u>32,6</u> 33,5	<u>55,3</u> 79,2
Житомирська	<u>42,0</u> 57,4	<u>45,5</u> 44,1	<u>51,4</u> 45,0	<u>43,8</u> 41,3	<u>41,4</u> 81,5
Закарпатська	<u>41,3</u> 74,3	<u>55,6</u> 20,3	<u>44,2</u> 55,2	<u>35,1</u> 35,0	<u>49,4</u> 92,0
Запорізька	<u>43,5</u> 72,6	<u>46,5</u> 51,3	<u>47,3</u> 72,5	<u>41,5</u> 33,4	<u>52,2</u> 93,5
Івано- Франківська	<u>38,8</u> 47,6	<u>50,4</u> 23,9	<u>49,9</u> 57,9	<u>36,6</u> 31,1	<u>38,2</u> 57,7
Київська	<u>39,5</u> 38,7	<u>47,2</u> 38,0	<u>39,2</u> 44,8	<u>38,5</u> 25,0	<u>39,4</u> 45,7

Продовження табл. 2.1.1

1	2	3	4	5	6
Кіровоградська	<u>46.5</u>	<u>50.8</u>	<u>50.3</u>	<u>47.3</u>	<u>56.9</u>
	96,7	36,2	60,5	33,0	99,1
Луганська	<u>46.6</u>	<u>46.5</u>	<u>44.0</u>	<u>41.7</u>	<u>58.8</u>
	55,9	43,0	49,3	36,3	78,6
Львівська	<u>43.1</u>	<u>49.9</u>	<u>52.0</u>	<u>35.0</u>	<u>49.1</u>
	70,1	36,8	59,5	31,6	90,1
Миколаївська	<u>42.9</u>	<u>48.4</u>	<u>48.4</u>	<u>42.6</u>	<u>43.5</u>
	74,3	49,6	61,5	48,4	90,2
Одеська	<u>44.2</u>	<u>50.6</u>	<u>52.3</u>	<u>39.0</u>	<u>51.8</u>
	52,7	47,5	49,8	38,9	61,8
Полтавська	<u>43.1</u>	<u>41.5</u>	<u>48.4</u>	<u>39.3</u>	<u>49.4</u>
	73,5	42,8	71,2	46,1	89,5
Рівненська	<u>41.9</u>	<u>54.5</u>	<u>44.6</u>	<u>41.4</u>	<u>48.0</u>
	50,9	42,0	52,1	37,4	72,2
Сумська	<u>43.6</u>	<u>45.3</u>	<u>49.8</u>	<u>40.6</u>	<u>47.1</u>
	63,8	40,6	58,6	36,4	80,4
Тернопільська	<u>44.5</u>	<u>48.5</u>	<u>47.1</u>	<u>42.2</u>	<u>60.9</u>
	46,8	26,9	43,8	30,6	70,5
Харківська	<u>45.6</u>	<u>45.8</u>	<u>53.8</u>	<u>41.2</u>	<u>51.2</u>
	88,7	41,8	65,0	35,0	96,9
Херсонська	<u>48.0</u>	<u>55.2</u>	<u>51.2</u>	<u>42.4</u>	<u>54.4</u>
	67,3	54,5	63,8	26,2	87,3
Хмельницька	<u>42.0</u>	<u>44.7</u>	<u>48.8</u>	<u>42.0</u>	<u>48.6</u>
	64,1	28,7	49,7	41,9	92,4
Черкаська	<u>42.5</u>	<u>44.0</u>	<u>50.1</u>	<u>46.4</u>	<u>46.2</u>
	66,9	37,3	72,5	27,9	83,2
Чернівецька	<u>39.9</u>	<u>45.7</u>	<u>47.1</u>	<u>37.3</u>	<u>44.2</u>
	37,7	24,5	16,4	28,1	74,4
Чернігівська	<u>45.0</u>	<u>49.0</u>	<u>51.1</u>	<u>47.2</u>	<u>53.9</u>
	56,3	42,0	73,8	39,4	77,0
м.Київ	<u>37.4</u>	<u>39.6</u>	<u>46.2</u>	<u>28.3</u>	<u>45.0</u>
	53,3	27,6	48,8	30,1	91,9
м.Севастополь	<u>44.7</u>	<u>52.5</u>	<u>53.7</u>	<u>38.0</u>	<u>61.3</u>
	48,3	41,5	60,0	31,1	40,8
Україна	<u>43.7</u>	<u>47.3</u>	<u>48.8</u>	<u>38.8</u>	<u>50.5</u>
	74,9	40,8	63,0	32,1	94,4

* Чисельник – на 31.12.2000 року, знаменник – на 31.12.2010 року.

Про високий рівень зносу основних засобів свідчать також показники окремих підприємств (табл. 2.1.2).

Як проблема, впродовж 20 років фактично заморожено відтворення основних засобів, що використовуються для підготовки сучасних робітників. Обладнання та навчальна техніка профтехосвіти на 80 % морально і фізично застарілі або взагалі вийшли із ладу.

Для порівняння, в Російській Федерації та Республіці Білорусь рівень зносу основних засобів підприємств становить, відповідно, 43,8 та 45,3 % [8].

Таблиця 2.1.2

Рівень зносу основних засобів підприємств [145]

Групи основних засобів	Підприємства					
	ПАТ "Житомирський маслозавод"	ВАТ «Електрови-мірювач»	ВАТ «Кримхліб»	ВАТ «Спро-цемент-Україна»	ВАТ «Завод «Фюлент»	ВАТ «Дніпропетровський машино-будівний завод»
Будинки, споруди та передавальні пристрої	14,6 19,1	36,6 37,1	43,6 36,8	44,2 53,7	54,7 49,1	46,8 50,2
Машини та обладнання	44,4 32,6	85,3 82,4	37,3 35,2	44,2 52,1	73,3 69,4	88,6 86,5
Транспортні засоби	57,7 40,9	76,3 49,4	60,7 40,0	50,7 60,8	72,1 88,2	82,0 90,6
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	77,5 56,6	93,5 89,4	56,1 48,8	62,2 57,1	72,0 62,4	76,7 88,5

* Чисельник – на 31.12.2007 року, знаменник – на 31.12.2010 року.

Вихід з такого становища неможливий без активізації процесу пошуку та залучення додаткових інвестиційних ресурсів як із зовнішніх, так і внутрішніх джерел. Головне навантаження у вирішенні цього завдання покладається на впровадження ефективної амортизаційної політики, яка, будучи складовою частиною економічної політики держави, виступає в якості найважливішого інструменту впливу держави на економічні процеси в країні і, як елемент управління економікою, слугує одним із серйозних факторів стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання. „...в період кризових явищ в економіці, що спостерігаються останнім часом, амортизаційні відрахування є найреальнішим джерелом фінансування процесів оновлення й модернізації основних фондів” [206].

Слід звернути увагу на те, що амортизаційна політика в зарубіжній практиці включає в себе широку палітру заходів правового регулювання, в основі яких лежать бухгалтерська, фінансова, податкова та економічна концепції амортизації. В багатьох країнах амортизація є не просто способом відрахування частини вартості майна за єдиними та незмінними коефіцієнтами, а і гнучким інструментом досягнення національних пріоритетів держави. Зарубіжні концепції амортизації мають досить багато варіантів їх використання для управління господарюючими суб'єктами на різних рівнях.

В розвинутих країнах амортизаційна політика перетворилась в один із головних інструментів стимулювання економічного розвитку. Якщо в середині ХХ ст. доля амортизаційних відрахувань в загальних інвестиціях складала всього 25-30 %, то сьогодні вона стабільно тримається на рівні

70-80 %, і навпаки, доля прибутку в загальних інвестиціях зменшилась з 50% до 5-10%, а залучених засобів — відповідно з 25-30 % до 12-15 % [106].

На підприємствах України спостерігається інша ситуація при позитивній тенденції (табл. 2.1.3).

Таблиця 2.1.3

Рівень амортизаційних відрахувань у фінансуванні капітальних інвестицій

Області (регіони)	Роки					
	2007			2010		
	млн. грн.	у % до		млн. грн.	у % до	
загального обсягу		власних коштів	загального обсягу		власних коштів	
Автономна Республіка Крим	702,2	8,5	16,7	832,6	10,1	20,1
Вінницька	526,3	11,3	22,0	629,8	14,3	21,8
Волинська	133,8	4,1	8,5	144,8	7,2	14,3
Дніпропетровська	2194,4	12,6	17,6	2684,2	17,0	22,7
Донецька	3052,6	15,0	21,6	2900,9	18,9	24,4
Житомирська	119,3	3,7	8,5	145,0	3,7	10,6
Закарпатська	131,2	4,3	14,1	129,0	5,2	13,7
Запорізька	1044,0	14,5	19,5	1235,1	14,2	29,4
Івано-Франківська	256,9	5,3	10,5	213,5	4,2	8,2
Київська	562,4	4,0	8,2	718,3	5,7	12,8
Кіровоградська	371,7	12,8	24,0	322,8	11,3	16,5
Луганська	901,8	8,3	11,3	1440,5	23,1	32,1
Львівська	936,0	9,5	16,1	1121,1	11,6	21,2
Миколаївська	908,6	21,2	30,3	775,9	17,8	25,5
Одеська	1303,8	10,2	18,8	1339,4	13,5	22,5
Полтавська	495,1	6,0	8,7	610,4	6,6	8,0
Рівненська	795,1	22,7	40,1	649,7	23,9	48,4
Сумська	249,9	7,8	13,6	366,5	12,7	19,6
Тернопільська	178,5	8,0	21,3	159,1	6,6	14,9
Харківська	2305,7	16,0	25,2	3157,4	32,1	42,0
Херсонська	234,2	7,7	17,4	136,5	6,3	11,8
Хмельницька	262,4	7,2	11,9	288,5	8,4	20,6
Черкаська	272,0	5,7	9,0	298,4	8,8	14,5
Чернівецька	101,7	3,9	8,6	89,3	4,0	10,9
Чернігівська	253,8	7,4	16,1	252,2	11,0	15,8
м. Київ	2946,1	6,5	12,3	3335,9	9,6	16,2
м. Севастополь	79,5	6,2	13,4	99,3	5,3	13,5
Україна	21328,1	9,6	16,3	24076,3	12,7	20,9

Якщо у 2007 році амортизаційні відрахування у фінансуванні капітальних інвестицій займали 9,6 %, то в 2010 – 12,7 %.

В сучасній світовій економічній практиці застосовуються декілька механізмів амортизації [5]. Всі їх можна розділити на декілька груп залежно від способу нарахування, контролю над витратанням амортизаційних коштів і характеру оподаткування.

Перший вид амортизаційного механізму фактично не передбачає застосування амортизаційних відрахувань. Дотепер він має місце,

наприклад, у Великобританії. Для підприємств набагато зручніше платити податок на прибуток, можливо, в зниженому розмірі без жодних амортизаційних виключень з оподаткованої бази. Купувати ж нове устаткування, його модернізувати вони можуть за рахунок реінвестування валового прибутку. Вільний, ненормований амортизаційний механізм використовується в багатьох країнах, що розвиваються. Це дає їм перевагу в конкурентній боротьбі, особливо на стадії завоювання ринку.

Другий амортизаційний механізм з нормативним нарахуванням амортизації та контрольованим використанням амортизаційних надходжень застосовувався в радянській економічній системі. Амортизаційні кошти підприємства надходили в розпорядження державного органу виконавчої влади (лише невелика частина залишалася у розпорядженні самого підприємства). Таким чином, держава концентрувала в своїх руках амортизаційні кошти підприємств галузі. Це дозволяло здійснювати більш-менш активну інвестиційну політику. На ці кошти відбувалося відтворення основних засобів і створювалися нові суб'єкти господарювання. І це сприяло швидкому економічному зростанню радянської економіки в певні періоди її історії.

Найпоширенішим у розвинених країнах є третій вид амортизаційного механізму. Нарахування амортизації здійснюється в ньому на підставі затверджених на законодавчому рівні нормативів, а використання амортизаційних коштів – самостійно.

В українській економіці при переході до ринку було скасовано контроль за використанням амортизаційних коштів, що привело до застосування третього виду амортизаційного механізму. Проте в Україні значення амортизаційного фонду, що завжди був джерелом не лише простого, але і розширеного відтворення основних засобів, знецінилося. Незважаючи на те, що вітчизняне законодавство передбачає можливість альтернативних підходів до формування амортизаційної політики підприємств, насправді на практиці ця багатоваріантність не реалізується. Головна проблема полягає в тому, що наразі вітчизняним законодавством не передбачено механізми, які б стимулювали підвищення зацікавленості економічних суб'єктів у використанні фінансових ресурсів, що створені за рахунок накопиченої амортизації, на відновлення основних засобів, модернізацію та реконструкцію виробництва.

Ще однією проблемою вітчизняної амортизаційної політики є деформація призначення амортизаційного фонду: з фонду відтворення він перетворився здебільшого у фонд обслуговування поточної діяльності (переважно як джерело фінансування обігових коштів). Фахівці це пов'язують, передусім, із низьким рівнем платіжної дисципліни, що призводить до акумулювання амортизаційних відрахувань у дебіторській заборгованості. Тому лише 60 % амортизаційних відрахувань використовується за своїм призначенням [2].

Показником цільового використання коштів нарахованої амортизації є сума вартості основних засобів, нематеріальних активів та позитивних приростів незавершених капітальних і довгострокових фінансових інвестицій у поточному періоді.

Четвертий механізм формування фінансових ресурсів для відтворення основних засобів через нарахування амортизації передбачає вільну схему амортизаційних відрахувань і контрольоване їх використання.

Відповідно до цієї схеми після надходження на розрахунковий рахунок підприємства грошових коштів від продажу продукції державою здійснюється непряме регулювання використання суми амортизаційних відрахувань на відтворення основних засобів.

Однак, все ж таки, головним важелем в регулюванні швидкості обороту основних засобів, інтенсифікації процесу їх відтворення є норми амортизаційних відрахувань, рівень яких на підприємствах України наведено в табл. 2.1.4. - 2.1.7. В кожний період розвитку економіки рівень норм амортизації не може бути однаковий. Головне, щоб встановлені норми враховували ступінь завантаження основних засобів, їх змінність, відповідали технічному рівню майнових об'єктів і характеру їх використання.

Таблиця 2.1.4

*Річні норми амортизації основних засобів
на підприємствах України у 2008 році*

(%)

Області (регіони)	Всього	в тому числі			
		сільське господарство	промисло- вість	торгівля	транспорт
1	2	3	4	5	6
Автономна Республіка Крим	3,2	4,6	3,3	6,6	1,8
Вінницька	2,5	7,8	2,6	7,3	0,7
Волинська	4,7	5,4	4,8	6,2	4,8
Дніпропетровська	3,6	6,1	3,6	7,8	2,5
Донецька	3,9	9,2	4,6	8,2	2,8
Житомирська	3,5	4,7	3,9	6,6	2,1
Закарпатська	13,2	6,0	4,8	6,4	28,0
Запорізька	3,3	5,8	3,8	8,5	1,7
Івано-Франківська	4,2	6,1	4,4	9,4	3,8
Київська	4,4	5,3	4,7	7,2	2,8
Кіровоградська	2,9	6,2	4,0	4,7	1,7
Луганська	4,7	6,2	6,5	6,8	2,5
Львівська	4,2	7,7	4,3	7,9	4,6
Миколаївська	3,9	6,0	3,9	5,5	2,5
Одеська	4,1	5,3	3,9	7,6	4,2
Полтавська	2,9	7,9	3,6	5,6	1,1
Рівненська	4,2	6,0	4,4	7,0	3,2
Сумська	3,9	6,7	4,3	7,0	2,2
Тернопільська	5,7	7,5	4,9	6,6	5,2
Харківська	1,5	6,4	3,1	7,6	0,5

Продовження табл. 2.1.4

1	2	3	4	5	6
Херсонська	3,1	5,8	3,5	6,2	1,3
Хмельницька	4,8	6,2	4,1	7,3	6,8
Черкаська	3,3	6,9	2,8	5,5	2,4
Чернівецька	4,0	6,3	4,3	7,2	4,9
Чернігівська	3,3	4,5	2,7	5,9	3,8
м. Київ	3,0	6,1	5,0	8,3	0,9
м. Севастополь	6,5	4,5	4,1	8,7	5,2
Україна	3,4	6,2	4,1	7,6	1,8

Розраховано автором за [143].

Таблиця 2.1.5

Річні норми амортизації основних засобів підприємств [145]

Групи основних засобів	Підприємства					
	ПАТ "Житомирський маслозавод"	ВАТ «Електрови-мірювач»	ВАТ «Кримхліб»	ВАТ «Свро-цемент-Україна»	ВАТ «Завод «Фюлент»	ВАТ «Дніпровський машинобудівний завод»
Будинки, споруди та передавальні пристрої	4,1	1,2	2,0	2,5	1,4	1,6
	3,6	1,2	1,6	1,7	2,5	1,7
Машини та обладнання	9,4	3,8	6,1	4,7	6,4	2,7
	10,6	5,3	5,8	3,2	6,2	2,2
Транспортні засоби	11,3	10,2	10,0	18,3	3,8	2,6
	13,4	11,2	8,5	15,2	3,9	4,9
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4,5	3,4	9,3	12,9	7,2	4,1
	7,1	3,9	10,0	13,2	9,2	8,8

* Чисельник – 2007 рік, знаменник – на 2010 рік.

Таблиця 2.1.6

Рівень амортизаційних відрахувань в структурі операційних витрат підприємств України

(%)

Області (регіони)	Роки			
	2001	2005	2007	2009
1	2	3	4	5
Автономна Республіка Крим	10,3	5,3	4,4	4,5
Вінницька	8,0	3,0	3,1	3,7
Волинська	7,9	1,6	2,2	2,3
Дніпропетровська	7,0	1,8	2,0	3,2
Донецька	6,3	2,3	2,4	3,5
Житомирська	7,9	2,9	2,7	3,7
Закарпатська	7,9	2,3	2,7	3,6
Запорізька	5,6	2,5	2,0	2,8
Івано-Франківська	10,1	3,0	2,9	3,3
Київська	7,3	2,9	2,6	3,1
Кіровоградська	10,6	3,9	3,8	4,5
Луганська	7,2	3,0	3,3	4,3
Львівська	7,0	2,7	3,1	3,7

Продовження табл. 2.1.6

1	2	3	4	5
Миколаївська	6,4	2,0	2,2	2,4
Одеська	6,7	2,6	2,5	3,1
Полтавська	7,5	2,8	2,6	3,3
Рівненська	7,7	2,3	2,4	3,6
Сумська	7,0	3,3	2,9	2,9
Тернопільська	5,8	2,8	3,0	2,8
Харківська	7,1	2,2	2,2	2,7
Херсонська	7,3	2,7	2,7	3,1
Хмельницька	8,6	2,5	3,4	4,1
Черкаська	5,9	3,3	3,5	3,0
Чернівецька	9,2	2,7	3,3	3,9
Чернігівська	7,3	3,5	3,1	3,4
м.Київ	7,1	2,6	2,4	3,1
м. Севастополь	7,1	4,3	3,0	3,1
Україна	7,1	2,5	2,5	3,2
в тому числі				
- сільське господарство	9,6	5,8	5,6	5,5
- промисловість	5,9	3,6	3,5	4,3
- торгівля	4,9	0,3	0,5	0,7
- транспорт	11,4	9,8	10,1	12,2

Таблиця 2.1.7

Рівень амортизаційних відрахувань в структурі операційних витрат підприємств [145]

(%)

Підприємства	Роки		Зміна (+, -) п.п. в структурі
	2007	2010	
ПАТ "Житомирський маслозавод"	5,3	3,1	-2,2
ВАТ "Кримхліб"	1,5	3,3	1,8
ВАТ "Євроцемент - Україна"	1,0	2,4	1,4
ВАТ "Електровимірювач"	6,9	6,9	0,0
ВАТ "Завод "Фіолент"	3,4	2,6	-0,8
ВАТ "Дніпровський машинобудівний завод"	4,9	8,4	3,6

Історія переконливо свідчить про неодноразові трансформації нормування амортизаційних відрахувань. Вперше після революції та громадянської війни, за часів яких процес відтворення основних засобів був перерваний, а амортизаційний фонд зник, практика нарахування амортизації у Радянській Україні була відновлена 1923 р. В той час норми амортизації диференціювалися за трьома групами основних засобів. Вже 1930 р. було розроблено нові амортизаційні норми, побудовані на основі більш розширеної класифікації основних засобів, в яких були враховані змінність та завантаження обладнання. Поряд з ними функціонували середньогалузеві норми. В 1938 р. із загальної норми амортизації, була виділена частка, що направлялася на капітальний ремонт. Однак, найважливішим етапом амортизаційної політики була розробка та

введення нових норм амортизації в 1963 р., які мали такі основні особливості: встановлення єдиних норм для всього народного господарства та відміна середньогалузевих норм; більш широка диференціація норм за видами, групами і об'єктами; більш повне врахування морального зносу; зростання норм амортизації (середня норма збільшилась до 24%); в долю капітального ремонту були включені затрати на середні ремонти та модернізацію засобів праці. Таким чином, норми 1963 р. значно прискорили оборот основних засобів, збільшили реноваційну частину амортизаційного фонду, обмежили масштаби капітального ремонту, оптимізували весь відтворювальний процес основних засобів. З 1991 р. були введені в дію нові норми, головною особливістю яких стали ліквідація долі амортизації, що направлялася на капітальний ремонт, збільшення норм на реновацію, значна їх уніфікація.

В сучасних умовах політика у сфері нормування амортизаційних відрахувань фактично не регулюється державою, а є прерогативою амортизаційної політики кожного окремого підприємства (табл. 2.1.4 – 2.1.7). Найбільший вплив на норму амортизації має термін корисного використання основних засобів, який встановлюється суб'єктом господарювання самостійно. Визначення такого строку повинно базуватися на чіткому розумінні відмінностей між терміном корисного використання (протягом якого підприємству вигідно експлуатувати основні засоби, тобто воно отримує дохід) та терміном експлуатації (ресурс часу роботи основних засобів до повного їх фізичного зносу).

Впроваджуючи амортизаційну політику на підприємстві, необхідно, перш за все, чітко з'ясувати відмінності між категоріями знос та амортизація, які сьогодні досить часто несправедливо ототожнюються. Знос основних засобів – це втрата ними первинних фізичних і моральних характеристик під впливом сил природи, старіння та знецінення. Іншими словами процес зносу – фізичний, який впливає на економіку підприємства в тому сенсі, що після втрати певної долі первинних характеристик об'єкт повинен бути списаний, а на його місце необхідно придбати новий. На нашу думку, ступінь зносу є поняттям суб'єктивним та може визначатися лише на ринку під впливом попиту на певний об'єкт основних засобів. На відміну від зносу амортизація, навпаки, процес економічний: з однієї сторони - це перенесення вартості основних засобів на витрати по створенню об'єктів діяльності підприємства, а з іншої – цільове накопичення ресурсів для відновлення зношених об'єктів. Виходячи цього, немає змісту говорити про побудову політики нарахування зносу, оскільки законами природи управляти неможливо. Напроти, амортизація являючись механізмом створення фінансових ресурсів для відновлення основних засобів, потребує управлінського підходу до його побудови. Зокрема, розрахунок амортизації повинен охопити в собі всі складові витрат, необхідних для створення аналогічних

об'єктів в момент їх відтворення, які можна виразити через наступне балансове рівняння:

$$A = \text{ПВ} + \text{ДО} + \text{ВП},$$

де А – амортизація, ПВ – первісна вартість, ДО – дооцінена вартість, ВП – вартість поліпшення.

Дотримання цього балансу має значний вплив на структуру розподілу створеної доданої вартості і формування економічного потенціалу підприємства.

Для побудови амортизаційної політики підприємства використовуються наступні складові:

1. Первісна вартість об'єкта неспоживних активів. Первісна вартість об'єкта неспоживних активів – формується за рахунок:

– суми, що сплачують підприємства постачальникам активів та підрядникам;

– платежів, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству;

– витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрат на транспортування, установку, монтаж і налагодження основних засобів;

– інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Систематизація розглянутих витрат дозволила визначити, що вони мають індивідуальний характер для аналогічних об'єктів на кожному підприємстві.

Однак, уважно проаналізувавши нормативні документи з питань формування неспоживних активів, було виявлено, що зробити порівняльну характеристику вартості неспоживних активів у різних суб'єктах господарювання складно через певні невідповідності. Зокрема, в деяких випадках до первісної вартості неспоживних активів не включаються суми податку на додану вартість. Наприклад, коли підприємство лише частково використовує їх в оподатковуваних операціях, придбає для використання в невиробничій сфері господарської діяльності, а також якщо витрати на їх придбання не підтверджені податковими накладними.

Первісна вартість об'єктів неспоживного майна у бюджетних установах формується без витрат з наймання транспорту для перевезення необоротних активів та суми податку на додану вартість, яка сплачується при їх отриманні (купівлі) [65].

Згідно М(С)БО 16 витрати, що виникають при придбанні об'єкта неспоживних активів становлять їх собівартість, елементами якої є: ціна його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовані податки

на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок; будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації у спосіб визначений управлінським персоналом; первісна попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду [105].

В Білорусії проценти за кредитами та займами, що використовуються для придбання основних засобів за виключенням прострочених, повністю включаються до їх собівартості.

2. Переоцінена вартість неспоживних активів. Проблемою нарахування реальної суми амортизації, яка б забезпечила повне відтворення неспоживного майна підприємства, є нехтування його переоцінкою.

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу. З наведеного очевидно, що переоцінка не є обов'язковою, а може проводитися на розсуд власників підприємства. При цьому виникає ряд питань: яку величину вважати суттєвою для прийняття рішення про переоцінку; чи обов'язково проводити таку переоцінку; як часто необхідно здійснювати переоцінку; який практичний механізм проведення переоцінки. Спробуємо надати відповідь на поставлені питання.

Законодавством визначено, що порогом суттєвості для переоцінки основних засобів є величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості [189]. Постає запитання, чому саме вищенаведені, а не інші параметри (наприклад 5 або 20 відсотків) є підставою для переоцінки.

За правилами МСБО переоцінку слід проводити з достатньою регулярністю, так, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на дату балансу. Частота переоцінок залежить від зміни справедливої вартості об'єктів основних засобів, які переоцінюються. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки [105].

Податковий кодекс України дозволяє, а не зобов'язує здійснювати переоцінку основних засобів на величину, яка перевищує межу 10 % інфляції. В бюджетних установах первісна вартість об'єктів неспоживних активів після переоцінки називається відновлювальною, а сама переоцінка здійснюється за методикою Податкового кодексу України.

3. Витрати на поліпшення неспоживних активів. Первісна вартість

основних засобів може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з їх поліпшенням.

За Податковим кодексом України сума витрат, пов'язана з поліпшенням основних засобів формує їх первісну вартість наступним чином:

$$ПВЗ = ВЗП - (БВЗ \times 0,1),$$

де ВЗП – витрати на ремонт та поліпшення основних засобів звітного періоду; БВЗ – балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду; ПВЗ – витрати на ремонт та поліпшення що збільшують вартість основних засобів.

Суму витрат на ремонт та поліпшення основних засобів ідентифікують з конкретним об'єктом і відносять на збільшення його балансової вартості.

Варто зауважити, що витрати на поліпшення основних засобів за П(С)БО збільшують первісну вартість, а за Податковим кодексом України – балансову. Балансова вартість основних засобів розрахункова величина: $БВ = ПВ - СЗ$, де БВ – балансова вартість; ПВ – первісна (переоцінена) вартість; СЗ – сума зносу.

Для того, щоб збільшити балансову вартість, насамперед, необхідно збільшити первісну вартість неспоживних активів.

Витрати на поточний та капітальний ремонт неспоживних активів в бюджетних установах не відносять на збільшення їх вартості, а списують на видатки установи.

4. Вартісні критерії, що характеризують об'єкти неспоживних активів. Ці характеристики об'єктів встановлюються підприємством самостійно та дозволяють розмежувати такі їх складові як основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи. Так, зарахувавши неспоживний актив до складу основних засобів, підприємство має право нараховувати амортизацію за одним з п'яти методів: прямолінійним, виробничим, кумулятивним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Якщо ж неспоживне майно буде визнано малоцінним необоротним матеріальним активом, крім вище зазначених методів суб'єкт господарювання може скористатися спрощеним механізмом нарахування амортизації: 50 % вартості відноситься на витрати у першому місяці експлуатації об'єкту, а інші 50 % - в останньому місяці або 100 % вартості амортизується відразу при вводі майна в дію. Цей елемент облікової амортизаційної політики дозволяє суттєво впливати на суму нарахованої амортизації та термін відтворення неспоживних активів.

5. Ліквідаційна вартість неспоживних активів. Безпосередньо бере участь в розрахунку вартості, що амортизується, а, отже, є ще одним чинником, який впливає на визначення суми амортизаційних відрахувань. Варто відмітити, що поняття "ліквідаційна вартість" в Україні відносно нове та було запозичене з МСБО [105]. За трактуванням у відповідності до

вітчизняної облікової практики ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [170]. Згідно визначення, поданого у МСБО 16, ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив вже був би застарілим та у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації [105]. Разом з тим, ліквідаційна вартість може визначатися як вартість, за якою об'єкт оцінки міг би бути проданий на відкритому конкурентному ринку, якщо термін реалізації об'єкта був би коротшим за "розумно довгий" для даного типу об'єктів на даному ринку, а також вартість, за якою активи (сума активів), що складають об'єкт оцінки, могли би бути реалізовані на відкритому ринку в обумовлений термін, за умови, що продавцем в той чи інший спосіб виступає (залежно від умов замовлення на оцінку) типовий або специфічний власник об'єкта оцінки [200].

Варіантами розрахунку ліквідаційної вартості можуть бути: встановлення ліквідаційної вартості на рівні 0; величина ліквідаційної вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, у яких передбачається використовувати придбаний об'єкт; висновок залучених фахівців-експертів, які, виходячи з власного досвіду та становища на ринку, будуть вносити пропозиції щодо встановлення розміру ліквідаційної вартості; вартість матеріальних цінностей, утворених та оприбуткованих при ліквідації об'єктів основних засобів; вартість об'єктів основних засобів при вибутті.

Кожний варіант розрахунку ліквідаційної вартості має свої недоліки та переваги і, відповідно, не дозволяє достовірно оцінити амортизаційну вартість об'єктів основних засобів.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім таких випадків:

- є безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявного активного ринку та очікується, що цей ринок функціонуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

6. Строк корисного використання неспоживних активів. Найвагомий елемент, що впливає на суму амортизаційних відрахувань за окремими звітними періодами. Він встановлюється кожним підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації об'єктів, їх морального зносу та інших факторів. Така

самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і термін експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися. Крім того, підприємство має можливість розмежувати об'єкти необоротних активів і швидкозношуваних предметів.

В практичній діяльності термін корисного використання основних засобів може встановлюватися за одним з наступних варіантів:

- перший варіант ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації подібних активів. Наприклад, якщо підприємство вже використовувало у своїй господарській діяльності певний об'єкт основних засобів, то вже є інформація про термін його корисної експлуатації і на її підставі можна встановити термін використання придбаного подібного об'єкта.

- другий варіант – це використання норм амортизації, а також строків корисного використання основних засобів, які раніше централізовано розроблялися на державному рівні. Враховуючи те, що в той час застосовувався пряmlinійний метод нарахування амортизації, визначення терміну корисного використання не дуже складне: потрібно весь термін експлуатації, виражений у відсотках (100 %), поділити на встановлену норму (також виражену у відсотках).

- третій варіант – визначення строку корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів (якщо такі дані в них містяться). Однак і цей варіант не ідеальний: він не буде враховувати специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах господарської діяльності.

- четвертий варіант полягає у використанні строку експлуатації, що пропонується Податковим кодексом України для кожної групи основних засобів (табл. 2.1.8). Проте, визначені мінімально допустимі строки амортизації не враховують специфіку окремих об'єктів основних засобів, умов їх використання та моральний знос.

- п'ятий варіант передбачає проведення експертної оцінки фахівцями та встановлення строку корисного використання об'єкту основних засобів, виходячи з умов господарської діяльності підприємства.

Якщо у процесі експлуатації стає зрозуміло, що об'єкт основних засобів може використовуватися довше (або менше) встановленого терміну, то згідно з П(С)БО 7 строк корисного використання може бути змінено. Це відбувається у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів внаслідок, наприклад, проведених капітальних і поточних ремонтів, зміни ринкової кон'юнктури.

При розрахунку зносу неспоживних активів в бюджетних установах застосовуються уніфіковані строки корисного використання об'єктів, визначені Державним казначейством України (табл. 2.1.9).

Таблиця 2.1.8

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Податковий кодекс			План рахунків бухгалтерського обліку	
№ групи	Назва групи	Мінімально допустимий строк корисного використання	Код субрахунку	Назва групи
			Рахунок 10 «Основні засоби»	
1.	Земельні ділянки	–	101	Земельні ділянки
2.	Капітальні витрати на поліпшення земель, <i>не пов'язані із будівництвом*</i>	15	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
3.	Будівлі споруди передавальні пристрої	20 15 10	103	<i>Будівлі та споруди</i>
4.	Машини та обладнання з них: група обчислювальної техніки та зв'язку	5 2	104	Машини та обладнання
5.	Транспортні засоби	5	105	Транспортні засоби
6.	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	106	Інструменти, прилади, інвентар
7.	<i>Тварини</i>	6	107	Робоча та продуктивна худоба
8.	Багаторічні насадження	10	108	Багаторічні насадження
9.	Інші основні засоби	12	109	Інші основні засоби
			Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	
10.	Бібліотечні фонди	–	111	Бібліотечні фонди
11.	Малоцінні необоротні матеріальні активи	–	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
12.	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	Тимчасові (нетитульні) споруди
13.	Природні ресурси	–	114	Природні ресурси
14.	Інвентарна тара	6	115	Інвентарна тара
15.	Предмети прокату	6	116	Предмети прокату
16.	<i>Довгострокові біологічні активи</i>	7	117	Інші необоротні матеріальні активи

Курсивом виділено відмінності у назві об'єктів в Податковому кодексі України і в Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій України.

Таблиця 2.1.9

Річні нормативні норми зносу необоротних активів бюджетних установ

Групи основних засобів	Норма зносу до первісної вартості в розрахунку на рік, %
1	2
1. Будинки та споруди	
1.1. Будинки виробничо-господарського призначення:	
• з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларки, альтанки	10
• дерев'яні, каркасні і щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні і панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	5
• без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними і дерев'яними колонами та стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або зробленими з колод рубаними стінами	4
• із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифіковані	2
1.2. Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання:	
• каркасно-комішитові та інші полегшені;	7
• сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові; • інші некласифіковані.	5
1.3. Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів та інше	
2. Машини та обладнання	
2.1. Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання	10
2.2. Робочі машини та обладнання	7
2.3. Силові машини та обладнання	10
3. Транспортні засоби	
3.1. Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту	5
3.2. Корпуси та причепа автомобілів	10
3.3. Автомобілі легкові з двигуном:	
• до 2500 см куб.	15
• більше 2500 см куб. та інші.	10
3.4. Автомобілі вантажні:	15
3.5. Автобуси з двигуном:	
• до 2800 см куб.;	15
• понад 2800 см куб. та інші.	10
3.6. Гужовий, виробничий та спортивний транспорт	20

Продовження табл. 2.1.9

1	2
4. Інструменти, прилади та інвентар	
4.1. Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи	5
4.2. Інструменти	20
4.3. Виробничий та господарський інвентар	10
5. Робочі і продуктивні тварини	15
6. Інші основні засоби	10
7. Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	5

Щодо нематеріальної складової неспоживних активів, то для визначення строку їх експлуатації необхідно враховувати економічні і правові фактори: очікуваний спосіб використання об'єкта нематеріальних активів підприємством і спроможність управлінського персоналу ефективно управляти цим об'єктом; період життєвого циклу товару, для ідентифікації якого використовується об'єкт нематеріальних активів, та строки корисного використання подібних об'єктів нематеріальних активів; передбачуване моральне старіння об'єкта нематеріальних активів; стабільність галузі, в якій функціонує підприємство, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації; тенденції розвитку конкуренції на ринку; рівень витрат на обслуговування, необхідний для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від об'єкта нематеріальних активів, та здатність і намір підприємства досягти такого рівня; період контролю об'єкта нематеріальних активів та юридичні або інші обмеження його використання; залежність строку корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства.

Податковим кодексом України визначено наступні строки амортизації нематеріальних активів (табл. 2.1.10).

Таблиця 2.1.10

Групи нематеріальних активів та строки їх амортизації

Групи	Строк амортизації
1	2
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	необмежений
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	необмежений
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	необмежений
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні	не менш як 5 років

Продовження табл. 2.1.10

1	2
таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	не менш як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	необмежений

Строк корисного використання нематеріальних активів банків України не може бути більшим, ніж 20 років.

7. Методи нарахування амортизації на неспоживні активи. Для нарахування амортизації необоротних активів підприємство може використовувати сім методів (підходів) розрахунку (табл. 2.1.11).

Таблиця 2.1.11

Методи амортизації об'єктів необоротних активів за групами, визначеними Податковим кодексом України

Методи амортизації	Номер групи основних засобів та інших необоротних активів																Нематеріальні активи
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	15	16			
прямолінійний									X	X							
зменшення залишкової вартості								X	X	X	X	X	X				
прискороженого зменшення залишкової вартості	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			
кумулятивний								X	X	X	X	X	X				
виробничий									X	X							
50%/50%	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X			X
100%	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X			X

Питання про те, який саме метод нарахування зносу є оптимальним, уже тривалий час є предметом наукових дискусій. Ще у 1954 році економісти Фрідріх і Віра Лютц писали: «Впродовж останнього століття економісти шукали «істиний» метод амортизації, який дозволяє розподілити початкову вартість машин по відрізках терміну їх служби відповідно до реального рівня їх зношення. Вони розчарувалися: немає «істиного» методу амортизації, всі існуючі методи є лише умовними правилами, вибір між якими є питанням практичної зручності» [260, с. 7].

Необхідно зазначити, що МСБО [105] визначають три підходи до нарахування амортизації: прямолінійний; метод зменшення залишку; метод суми одиниць продукції.

Загалом, розглянувши методи нарахування амортизації умовно можна розбити на 2 групи: методи амортизації, що базуються на часі

використання основних засобів: пропорційні і прискорені; метод амортизації, що базується на кількості одиниць об'єктів господарської діяльності, отриманих від використання основних засобів.

Відмінність цих методів полягає в різному рівні нарахованих амортизаційних відрахувань, а також у способі їх розподілу. При цьому кожен із методів має як певні переваги, так і недоліки.

Прямолінійний метод нарахування амортизації - один з найпростіших і набув найбільшого поширення у світі. Суттєвою характеристикою є його рівномірність, тобто щороку амортизується однакова частина вартості основних засобів. При застосуванні цього методу річна норма амортизації залежить тільки від строку служби об'єкта. Перевагами цього методу є простота та можливість легкого коригування нормативів. У тому разі коли немає суттєвих ознак зростання витрат на ремонт основних засобів, пов'язаного із збільшенням строку їх використання, і відсутні дані про можливість швидкого морального зносу необоротних активів або є ускладнення із визначенням обсягу виробничої потужності за весь строк корисного використання основних засобів, застосування цього методу повністю виправдано. Недоліком методу є те, що він не враховує морального зносу, розбіжностей у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Прискорені методи амортизації побудовані на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в перший рік його експлуатації. Після цього віддача (продуктивність) з року в рік зменшується. Відповідно в перший рік експлуатації об'єкта буде отримано більше економічних прибутків, ніж у кожному наступному. Отже, при цьому методі економічно доцільним є нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі.

Оскільки при застосуванні цього методу сума амортизації нараховується нерівномірно, нерівномірно також накопичується сума зносу і зменшується залишкова вартість. В останньому році експлуатації об'єкта залишкова вартість наближається до ліквідаційної.

Незручність цих методів в тому, що для кожного року експлуатації необхідно визначати свою норму амортизації.

Виробничий метод нарахування амортизації ґрунтується на тому, що амортизація не є наслідком тривалості експлуатації об'єкта основних засобів, а залежить тільки від ефективності його використання. Цей метод, який також називають методом суми одиниць продукції, найчастіше доцільно застосовувати тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний із частотою його використання [121].

Практика свідчить, що основними методами, які використовуються на підприємствах України є прямолінійний та виробничий.

Серед аналогів методів прискореної амортизації слід виділити спрощені варіанти її нарахування: у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків - у місяці їх вилучення з експлуатації (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків вартості.

Щодо іншої складової неспоживних активів – нематеріальних активів, то метод нарахування амортизації для них обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод від їх використання. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

За законодавством, що регулює облік неспоживних активів бюджетних установ, існує інший підхід до нарахування амортизації. Так, для основних засобів замість методів застосовуються конкретні строки корисного використання та річні норми зносу.

Для таких видів неспоживного майна бюджетних установ як експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизна, постільні речі, одяг та взуття, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей нараховується у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу).

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів, що використовуються бюджетними установами визначаються виходячи зі строку дії патента, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

8. Розрахунки норм та сум амортизації об'єктів неспоживних активів.

Для визначення суми амортизації (витрат) за об'єктами діяльності використовуються математичні розрахунки.

1. Прямолінійний метод

$$P_a = (\Pi_B - Л_B) : K_B, \text{ або } 1 : K_B \times B_a, \text{ або } B_a : K_B, \text{ або } H_a \times B_a;$$

$$H_a = 1 : K_B$$

2. Метод зменшення залишкової вартості

$$P_a = 1 - \sqrt[K_B]{\frac{\Pi_B}{\Pi_B}} \times Z_B,$$

$$\text{або } H_a \times Z_B$$

$$H_a = 1 - \sqrt[K_B]{\frac{\Pi_B}{\Pi_B}}$$

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості

$$P_a = 1 : K_B \times K_{II} \times Z_B, \text{ або } H_a \times Z_B;$$

$$K_n = 2; H_a = 1 : K_b \times K_n$$

4. Кумулятивний метод

$$P_a = (P_b - L_b) \times (K_b - K_c) : [K_b \times (K_b + 1)] : 2,$$

$$\text{або } H_a \times V_a$$

$$H_a = \text{Чр} : \text{Ср}$$

5. Виробничий метод:

$$M_a = (P_b - L_b) : H_o \times O_m,$$

$$\text{або } V_a : H_o \times O_m,$$

$$\text{або } H_a \times O_m$$

$$H_a = (P_b - L_b) : H_o.$$

При використанні методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивного щомісячна сума амортизації визначається за розрахунком:

$$M_a = P_a : 12,$$

де P_a – річна сума амортизації; M_a – місячна сума амортизації; P_b – первісна вартість об'єкта; L_b – ліквідаційна вартість об'єкта; K_b – очікуваний термін корисного використання об'єкта; V_a – вартість об'єкта, що підлягає амортизації; H_a – норма амортизації на рік (при виробничому методі – на одиницю продукції, робіт, послуг); Z_b – залишкова (балансова) вартість; K_n – коефіцієнт прискореного зменшення залишкової вартості; K_c – кількість років експлуатації об'єкта; H_o – нормативний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає створити, використовуючи об'єкт; O_m – місячний обсяг продукції (робіт, послуг), який виготовлений (виконаний) з використанням об'єкта; Чр – число років, що залишається до кінця терміну використання об'єкта; Ср – сума років терміну використання об'єкта.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі $0,5 V_a$, та решта $0,5 V_a$ – у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків V_a .

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого підприємством, але не менше мінімально допустимого строку, помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Базою для фактичного нарахування амортизації є основні засоби, які відображаються в обліку підприємства на початок року. Підсумок місячної амортизації за наявними об'єктами неспоживних активів станом 31.12 кожного року та розрахунком за січень (об'єкти з виробничим методом

амортизації, 50%/50% і 100%) формує загальні витрати підприємства від амортизації за січень місяць наступного року.

Щомісяця, окремо за січень і наступні місяці на підставі розрахунків складають відомості нарахованої амортизації для формування витрат за об'єктами господарської діяльності.

Місячну суму амортизації в наступні місяці коригують за змінами в складі основних засобів протягом минулого місяця та поточного місяця за об'єктами спрощеної амортизації. При цьому до нарахованої амортизації за попередній місяць додають суму амортизації на основні засоби, що надійшли, і віднімають суму амортизації на основні засоби, що вибули.

Для визначення амортизаційних відрахувань за об'єктами основних засобів за виробничим і спрощеними методами нарахування амортизації складають щомісяця окремі розрахунки.

Сума амортизації за поточний місяць (АПМ) розраховується наступним чином:

$$\text{АПМ} = \text{АММ} - \text{АВМ} - \text{АМП} - \text{ПВМ} - \text{АСМ} + \text{АВП} + \text{АПП} + \text{ПВП} + \text{АНП},$$

де АММ – амортизація за минулий місяць; АВМ – амортизація нарахована за виробничим методом в минулому місяці; АМП – амортизація минулого місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВМ – амортизація минулого місяця за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АСМ – амортизація за об'єктами що вибули в минулому місяці, щодо яких призупинено нарахування амортизації, а також об'єктів вартість яких повністю амортизувалися; АВП – амортизація нарахована за виробничим методом в поточному місяці; АПП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 50%/50% (перший місяць використання або місяць вилучення з об'єктів амортизації); ПВП – амортизація поточного місяця щодо об'єктів за методом нарахування 100 % (перший місяць використання); АНП – амортизація за об'єктами, що надійшли в минулому місяці і за об'єктами щодо яких поновлено нарахування амортизації.

Сума зносу об'єктів необоротних активів в бюджетних установах визначається в останній робочий день грудня за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу. Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

9. Первинний облік амортизації і зносу неспоживних активів. Для розрахунку сум амортизації неспоживного майна підприємствам рекомендуються типові форми первинних документів, розроблені Міністерством України в 1995 році:

- розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (типова форма № ОЗ-14);

- розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) (типова форма № ОЗ-15);
 - розрахунок амортизації по автотранспорту (типова форма № ОЗ-16).
- Сільськогосподарські підприємства для нарахування амортизації можуть використовувати форми розрахунків (відомості), затверджені Міністерством аграрної політики України в 2007 році:
- розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-5);
 - відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-6);
 - зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-7);
 - відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-8);
 - відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-9).

З огляду на проведений критичний аналіз вищезазначених документів, що були розроблені Мінстатом України та Мінагрополітики України вважається необхідним сформулювати авторську позицію на них.

1. Зразки типових бланків документів розроблені на положеннях бухгалтерського обліку, що діяли на підприємствах України до 2000 року.

2. Запроновані для підприємств форми розрахунків не пристосовані до використання визначених методів амортизації. Залишається до цих пір незрозумілим, як бути підприємству, яке амортизує об'єкти основних засобів за прискореними методами.

3. Доречно нагадати про потребу нарахування податкової амортизації. Однак для забезпечення податкової амортизаційної політики за Податковим кодексом України типові і спеціалізовані форми розрахунків не розроблені.

Таким чином, діюча система бланків розрахунків амортизації не дозволяє здійснювати розподіл амортизаційної вартості необоротних активів відповідно до облікової політики підприємства та відображати витрати за створеними об'єктами господарської діяльності.

Для вирішення наявних проблем в умовах діючих положень Податкового кодексу України можливо запропонувати систему розрахунків, відображену в табл. 2.1.12 – 2.1.18.

Базою для фактичного нарахування амортизації є склад основних засобів, який відображається в обліку підприємства на початок року. Підсумок місячної амортизації за центрами витрат наявних неспоживних активів станом 31.12 кожного року (табл. 2.1.12) та розрахунками за січень

(табл. 2.1.13 – 2.1.15) формує загальні витрати підприємства за січень місяця наступного року (табл. 2.1.16).

Місячну суму амортизації в наступні місяці коригують за змінами в складі основних засобів протягом минулого місяця (табл. 2.1.13). При цьому до нарахованої амортизації за попередній місяць додають суму амортизації на основні засоби, що надійшли, і віднімають суму амортизації на основні засоби, що вибули.

Для визначення амортизаційних відрахувань за об'єктами основних засобів з виробничим методом нарахування амортизації складають щомісяця окремий розрахунок (табл. 2.1.14).

Щомісячний розрахунок амортизаційних відрахувань об'єктів необоротних активів за спрощеними методами здійснюють у формі табл. 2.1.15.

Щомісяця, окремо січень (табл. 2.1.16) і наступні місяці на підставі розрахунків (табл. 2.1.13 – 2.1.15) складають відомості нарахованої амортизації для формування витрат за об'єктами господарської діяльності (табл. 2.1.17).

Визначені суми амортизації за центрами витрат розподіляються за об'єктами калькуляції готової продукції, робіт, послуг (табл. 2.1.18).

Слід зазначити, що розроблені форми розрахунків можуть забезпечити потреби всіх методів нарахування амортизації відповідно до облікової амортизаційної політики підприємства щодо фіксування фактів розрахунку сум амортизації та надання їм юридичної сили і доказовості.

10. Розподіл нарахованої амортизації на окремі аналітичні рахунки витрат. Процес відображення нарахованої амортизації в системі бухгалтерських рахунків щодо формування витрат підприємства є дуже суб'єктивним. Це стосується умовних дій облікових працівників щодо:

- формування об'єктів основних засобів, які використовуються в господарській діяльності за окремими аналітичними рахунками витрат (рахунки 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»);

- виділення непрямой амортизації на окремих аналітичних рахунках (23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати») та розподілу на об'єкти обліку витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- визначення амортизації як одноелементної статті калькуляції в загальній сумі витрат обслуговуючих, допоміжних і підсобних виробництв (23 «Виробництво») та загальновиробничого управління (91 «Загальновиробничі витрати») з розподілом як комплексної статті витрат щодо надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції при створенні комерційних об'єктів за виробничою собівартістю (рис. 2.1.1).

Таблиця 2.1.12

Розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, наявних на 31.12.20__ року (крім об'єктів з виробничим методом нарахування амортизації) та розподіл її за центрами витрат

Об'єкти основних засобів		Вартість об'єкта, грн.				Знос, грн.	Строк корисного використання об'єкта, місяців			Річна сума амортизації, грн.	Місячна сума амортизації, грн.	Шифр центру витрат
назва	шифр	первісна (переоцінена)	залишкова (балансова)	ліквідаційна	амортизаційна		нормативний	фактичний	очікуваний			
1	2	3	4	5	6=3-5	7=3-4	8	9	10=8-9	11	12=11:(12)	13
												231001

Примітка. Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за центрами витрат

Таблиця 2.1.13

Розрахунок амортизації об'єктів необоротних активів, які стали придатні для корисного використання і вибулих у _____ 20__ року (місяць)

Об'єкти основних засобів		Зміни за об'єктами основних засобів										Місячна сума амортизації, грн.		Шифр центру витрат
назва	шифр	що надійшли				Річна сума амортизації, грн.	що вибули (закінчився строк амортизації)					збільшення (+) за об'єктами, що надійшли	зменшення (-), за вибулими об'єктами	
		вартість, грн.			строк корисного використання, міс.		вартість, грн.				знос, грн.			
		первісна	ліквідаційна	амортизаційна			первісна	залишкова (балансова)	амортизаційна	ліквідаційна				
1	2	3	4	5=3-4	6	7	8	9	10	11=8-10	12=8-9	13=7:(12)	14	15
														231001

Примітка. Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за центрами витрат

Таблиця 2.1.14

Розрахунок амортизаційних відрахувань об'єктів необоротних активів за виробничим методом нарахування амортизації у _____ 20__ року
(місяць)

Об'єкти основних засобів		Ставка амортизації на одиницю продукції, робіт, послуг	Обсяг продукції, робіт, послуг за місяць	Сума амортизації, грн.	Шифр центру витрат
назва	шифр				
1	2	3	4	5=3x4	6
					231001

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром витрат.

Таблиця 2.1.15

Розрахунок амортизаційних відрахувань об'єктів необоротних активів за спрощеними методами у _____ 20__ року
(місяць)

Об'єкти необоротних активів		Вартість об'єкта, грн.			Сума амортизації об'єктів за спрощеними методами			Шифр центру витрат
назва	шифр	первісна	ліквідаційна	амортизаційна	50%		100%	
					надійшли (+, -)	вибули (+, -)		
1	2	3	4	5 = 3 - 4	6 = 5 : (2)	7 = 5 : (2)	8 = 5	9
								231001

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром витрат.

Таблиця 2.1.16

Відомість нарахування амортизації за січень місяць 20__ року

Центри витрат		Нараховано амортизації за розрахунком, грн.				
назва	шифр	наявних об'єктів на 31.12	за січень місяць щодо об'єктів необоротних активів за методами нарахування амортизації			разом
			виробничим	50 %	100 %	
1	2	3	4	5	6	7= 3+4 +5+6
	231001					

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром витрат.

Таблиця 2.1.17

Відомість нарахування амортизації за _____ місяць
(крім січня місяця) 20__ року

Центри витрат		. Нараховано амортизації за минулий місяць, крім об'єктів за виробничим і спрощеними методами, грн	Коригування нарахованої амортизації				Нараховано амортизації у звітному місяці, грн.
назва	шифр		надійшли (+)	вибули (-)	за методом		
					спрощеними	виробничим	
1	2	3	4	5	6	7	8=3+4-5+6+7
	231001						

Примітка: Підсумок місячної суми амортизації здійснюється за кожним центром витрат.

Таблиця 2.1.18

Розподіл амортизації за об'єктами калькуляції центру витрат _____ у _____ місяці 200__ року

Шифр центру витрат	Сума нарахованої амортизації	Об'єкти калькуляції	База для розподілу амортизації	Коефіцієнт розподілу	Сума амортизації, грн.
1	2	3	4	5=2 : 4	6 = 4 x 5
					231000

Суму нарахованої амортизації відображають збільшенням суми витрат підприємства на створення об'єктів діяльності і зносу об'єктів активів.

11. Система обліку та звітності амортизації і зносу неспоживних активів.

Для обліку амортизаційних відрахувань на неспоживні активи використовуються балансовий рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" та позабалансовий рахунок 09 "Амортизаційні відрахування".

Рахунок 13 призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) об'єктів неспоживних активів, що підлягають амортизації. До нього відкриваються такі субрахунки: 131 "Знос основних засобів"; 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"; 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"; 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"; 135 "Знос інвестиційної нерухомості".

За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) неспоживних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) неспоживних активів ведеться за їх видами.

Позабалансовий рахунок 09 "Амортизаційні відрахування" призначено для обліку нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування"

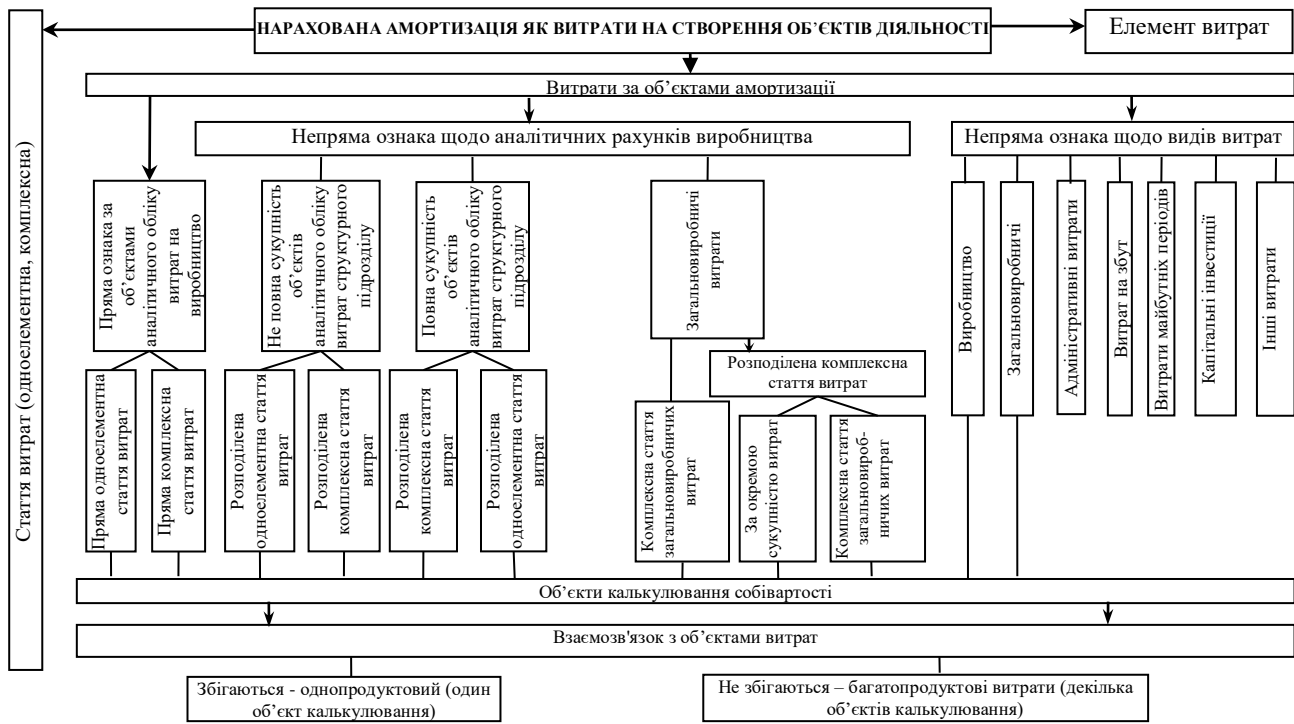


Рис. 2.1.1. Система відображення витрат, пов'язаних з амортизацією активів в собівартості продукції (робіт, послуг)

(надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації неспоживних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства.

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації на: будівництво об'єктів; придбання (виготовлення) основних засобів; поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів; придбання (створення) нематеріальних активів; інші капітальні роботи; погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Інформація про нараховану амортизацію як елемент доданої вартості і показник економічного потенціалу підприємства подається у фінансовій звітності за ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" в розділах I "Нематеріальні активи" і II "Основні засоби" і статистичній звітності "Про наявність та рух основних засобів і амортизацію". У статистичній звітності про інвестиційну діяльність підприємства подають дані щодо використання амортизації як джерела фінансування капітальних інвестицій.

Показники, що характеризують амортизацію як елемент витрат на створення об'єктів діяльності містяться у фінансовій звітності в складі елементів операційних витрат за ф. 2 "Звіт про фінансові результати" і статистичній звітності в операційних витратах з реалізованої продукції, робіт, послуг та собівартості продукції сільськогосподарських підприємств (ф. 50 – ст "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств").

Розділ XIII ф. 5 "Примітки до річної фінансової звітності" надає інформацію про використання нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів на створення нових об'єктів неспоживних активів і погашення позик, отриманих на капітальні інвестиції.

Разом з тим, формування інформації щодо амортизації як складової доданої вартості і витрат на створення об'єктів діяльності в системі обліку і звітності не відповідає вимогам управління економічним потенціалом підприємства.

По-перше, статистична звітність узагальнює нарахування амортизації тільки в частині основних засобів.

По-друге, у звітності формується дві величини амортизації щодо операційних витрат виробництва (фінансова звітність) і реалізації продукції (статистична звітність).

По-третє, інформація щодо використання амортизаційних відрахувань в розрізі об'єктів інвестицій характеризується умовними величинами.

Отже, формуючи інформацію про амортизацію як складову доданої вартості, необхідно, насамперед, упорядкувати її подання у бухгалтерському обліку, фінансовій і статистичній звітності.

Пояснити такий стан речей можна не стільки потребами в інформації для прийняття управлінських рішень, скільки існуючими підходами в бухгалтерській науці, які ґрунтуються на умовних даних щодо залишкової вартості об'єктів основних засобів і виробничої собівартості продукції.

Проведений вище аналіз облікового процесу амортизаційних відрахувань дозволяє нам зробити важливий висновок про те, що усі сучасні вітчизняні підходи до обліку амортизації перебувають під сильним часовим впливом з проміжком двадцять років, протягом якого відбулися суттєві зміни в економіці України.

Конкурентні переваги підприємства в кінцевому рахунку втілюються не у виробничій собівартості продукції, що створюється на підприємстві, яку забезпечує облік, а її реалізацією на ринку. Продаж продукції, що має конкурентну перевагу або створена з використанням на підприємстві внутрішньої конкурентної переваги, дозволяє одержати ефект. За таких умов можна відмовитися від діючої схеми облікового процесу амортизаційних відрахувань.

Для створення ринкової амортизаційної політики необхідно і можливо здійснити наступні дії:

1. Відмовитися від системи умовних аналітичних розрахунків, які забезпечують амортизаційну політику і формують недостовірну інформацію про балансову вартість об'єктів основних засобів і виробничу собівартість.

2. Визначити підприємствам єдині норми амортизації в цілому щодо всіх об'єктів основних засобів в залежності від їх КВЕД або видів необоротних активів (нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові біологічні активи). Як приклад, для сільськогосподарських виробників це може бути річна амортизаційна ставка 18-24 % або місячна 1,5 – 2 % до первісної вартості об'єктів на рахунку 10 «Основні засоби». Водночас немає потреби в рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

3. Нараховувати амортизацію за прямолінійним методом, сума якої буде надавати власнику інформацію про цільову величину коштів, яку необхідно використовувати на інвестиційну діяльність в структурі доданої вартості і економічного потенціалу підприємства. Результати нарахування амортизації відображають у відомості (табл. 2.1.19).

Таблиця 2.1.19

*Відомість нарахування амортизації
за місяць 2010 року*

Види необоротних активів	Первісна (переоцінена) вартість	Місячна норма амортизації, %	Нарахована амортизація (сума розподіленої вартості)
1	2	3	4 = 2 x 3 : 100
Нематеріальні активи (рахунок 12)	162416	2,0	3248,32
Основні засоби (рахунок 10)	98639,47	1,5	147959,21
Довгострокові біологічні активи (рахунок 16)	807705	1,0	8077,05
Разом	10834068	x	159284,58

Примітка. Первісна (переоцінена) вартість необоротних активів визначається станом на початок звітної місяця. Амортизація не нараховується, якщо балансова вартість необоротних активів дорівнює їх ліквідаційній вартості. Необоротні активи, що повністю амортизовані і використовуються підприємством у його діяльності, у бухгалтерському обліку відображаються за відповідними рахунками з обліку первісної (переоціненої) вартості активів та нарахованого зносу (накопиченої амортизації) до часу списання їх з балансу.

4. Розмежувати показники зносу і нарахованої амортизації необоротних активів. Наразі питання взаємозв'язку понять знос та амортизація є дискусійним. Однак, все ж таки, більшість авторів переконані, що ототожнення зносу і амортизації є помилковим, оскільки вони не завжди співпадають у часі та вартості. Так, наприклад, при використанні рівномірного методу нарахування амортизації на певний об'єкт (яке було в практиці наших підприємств досить тривалий час), зовсім не означає, що так само рівномірно відбувається зношення цього об'єкта. Адже загальновідомо, що на перших роках експлуатації обладнання є більш продуктивним, піддається більшій експлуатації та швидше зношується. Тому за інших рівних умов в перші роки експлуатації знос буде більше нарахованої амортизації, а в останні – менше.

В. П. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко під зносом (як фізичним, так і моральним) розуміють старіння основних засобів внаслідок експлуатації, економічного та техніко-економічного старіння, в результаті чого вони реально починають коштувати дешевше, ніж нові аналогічні об'єкти [83]. В той же час амортизація трактується вказаними авторами як процес знецінення вартості основних засобів під впливом фізичного та морального зношення і відшкодування сум такого зношення за рахунок собівартості продукції. Фактично це систематизований розподіл вартості основних засобів протягом корисного терміну використання.

Б. Є. Бачевський, О. О. Решетняк, І. В. Заблодська вважають, що накопичена амортизація може виражати лише той знос, що виник у

результаті виробництва певної продукції, оскільки в іншому випадку немає бази (готової продукції), на яку треба переносити цей знос [7].

Є. Л. Кантор, А. І. Гінзбург, В. Є. Кантор визначають знос основних фондів як поступову втрату основними фондами своєї вартості внаслідок втрати споживної вартості, тобто знецінення певного об'єкта основних фондів порівняно з аналогічним об'єктом внаслідок різних причин [75]. Вказані автори також наголошують на помилковості розповсюдженого трактування амортизації як показника, що є вираженням зносу, адже втрата вартості (знецінення) об'єкта основних фондів і перенесення її на готовий продукт не завжди відбуваються одночасно. На практиці вартість об'єкта основних засобів може втрачатися і без нарахування амортизації, і навпаки, амортизація може нараховуватись і без настання зносу.

П. Я. Хомин, І. М. Пиріг наголошують, що економічна сутність зазначених термінів настільки різна, що нелогічно було б припускати їх вартісну рівність, оскільки «...знос основних засобів – це регулятив, контрактив, бо йому в активі вже нічого не протистоїть, адже об'єкти зношені власне на цю суму. Амортизація ж – це резерв, створюваний для заміни зношених активів». [228] До речі, саме обраний метод амортизації, а не фактична зношеність об'єкта основних фондів за певний період, визначає ту суму амортизації, яка буде нарахована за цей період і формуватиме резерв заміни даного об'єкта.

Н. Чумаченко визначає амортизацію як «...інвестиційний ресурс та засіб акумулювання грошових коштів» [234]. Тобто у зазначеного автора спостерігаємо акцент на трактуванні амортизації як накопичених фінансових ресурсів для відшкодування раніше авансованих у підприємство коштів. У нього амортизація представляє собою розрахункові (відкладені) витрати, що повертаються у виручці від реалізації для поповнення власних коштів підприємства на подальшу реалізацію інвестицій.

Т. Г. Бень дотримується схожої думки щодо амортизації, як важливого джерела власних інвестиційних ресурсів. Він наголошує, що в останні роки, порівняно з 80-ми роками минулого століття, амортизація «...перестала виконувати свою роль – відтворення основних виробничих фондів, - а амортизаційні відрахування стали використовуватися не за своїм економічним призначенням». [9] Погоджуючись з думкою зазначеного автора, слід додати, що сучасні ринкові умови диктують свої правила формування і відтворення інвестиційних ресурсів. Зокрема, негативну роль відіграють інфляційні процеси.

Для узагальнення інформації про знос необоротних активів необхідно використовувати рахунок 13 "Знос необоротних активів" (назву змінено, була "Знос (амортизація) необоротних активів) без ведення субрахунків за видами об'єктів. Величину розподіленої вартості, яка амортизується, необоротних активів (нараховану амортизацію) доцільно відображати на

окремому субрахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів за рахунок амортизації" рахунку "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Підтвердження правильності та достовірності даних про знос необоротних активів забезпечується в процесі їх інвентаризації перед складанням річної бухгалтерської звітності (табл. 2.1.20).

Таблиця 2.1.20

Інвентаризаційна відомість зносу об'єктів необоротних активів

Об'єкти необоротних активів	За даними обліку			Фактично		
	Первісна (переоцінена) вартість	Сума зносу (грн.)	Рівень зносу	Первісна (переоцінена) вартість	Рівень зносу	Сума зносу (грн.)
1	2	3	4= 3 : 2	5	6	7 = 5 x 6
1. Верстат	58176	37617	0,6466	64519	0,6214	40092
2. Автомобіль	167912	63506	0,3782	167912	0,4497	75510

Інвентаризація зносу об'єктів необоротних активів полягає в перевірці обґрунтованості балансової (справедливої) вартості активів на кінець кожного року, для чого:

- комісії, визначені власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають їх використання, ціни та обліковий процес, встановлюють рівень (коефіцієнт) зносу об'єктів;

- за даними коефіцієнтів зносу кожного об'єкта та його первісної (переоціненої) вартості розраховують суму зносу;

- формують загальну суму зносу наявних об'єктів необоротних активів підприємства на кінець року;

- визначають різницю між фактичною сумою зносу і його величиною за даними обліку (відстрочена сума амортизації або відстрочена сума зносу);

- затвержені результати інвентаризації фактичного зносу об'єктів необоротних активів відображаються в бухгалтерському обліку в грудні місяці звітного року.

Приклад 1. За даними обліку (сальдо за кредитом рахунку 13) сума зносу необоротних активів підприємства станом на 31.12. звітного року становила 849215 грн. Комісіями підприємства було визначено, що сума зносу об'єктів підприємства становить 901716 грн. Результат: недорахована амортизація в сумі 52501 грн., що підлягає донарахуванню в наступних звітних періодах (роках). Недорахована амортизація формує відстрочені активи, які відображаються за дебетом рахунка 172 "Відстрочені активи від недонарахування амортизації", рахунок 17

"Відстрочені активи" (назву змінено) і кредитом рахунка 13 "Знос необоротних активів".

Приклад 2. За даними обліку (сальдо за кредитом рахунку 13) становить 915617 грн. Комісіями підприємства було визначено, що сума зносу об'єктів підприємства становить 856318 грн.. Результат: в процесі розподілу вартості, яка амортизується, необоротних активів перевищено її списання в сумі 59299 грн., яка підлягає коригуванню в наступних звітних періодах (роках). Перевищена сума нарахованої амортизації формує відстрочену величину зносу, яка відображається за дебетом рахунка 13 "Знос необоротних активів" і кредитом рахунка 542 "Відстрочений знос необоротних активів", рахунок 15 "Відстрочені зобов'язання" (назву змінено).

5. За бухгалтерськими рахунками нарахована амортизація буде відображатися наступними записами.

1. Нараховано амортизацію за об'єктами необоротних активів - дебет рахунку 79 "Фінансові результати" кредит рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" за рахунок амортизації" в сумі 167544,32 грн.

2. Відображено знос об'єктів необоротних активів в сумі нарахованої амортизації – дебет рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" кредит рахунку 13 "знос необоротних активів" в сумі 167544,32 грн.

3. Відображено за результатами інвентаризації зносу необоротних активів недораховану амортизацію – дебет рахунку 172 "Відстрочені активи від недорахування амортизації" кредит рахунку 13 "Знос необоротних активів" в сумі 52501,00 грн., або перевищену суму нарахованої амортизації - дебет рахунку 13 "Знос необоротних активів" і кредит рахунку 542 "Відстрочений знос необоротних активів" в сумі 59299,00 грн.

3а. Альтернативним варіантом відображення результатів інвентаризації зносу необоротних активів може бути відображення недорахованої амортизації – дебет рахунку 79 "Фінансові результати" кредит рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" і дебет рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" кредит 13 "Знос необоротних активів", а перевищеної суми нарахованої амортизації – дебет рахунку 79 "Фінансові результати" кредит рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" і дебет рахунку 479 "Забезпечення відтворення необоротних активів" кредит рахунку 13 "Знос необоротних активів", відповідно, способом сторно.

Життєздатним може бути спрощений варіант відображення нарахованої амортизації за дебетом рахунку 79 "Фінансові результати" і кредитом рахунку 13 "Знос необоротних активів" з коригуванням суми в

кінці року за даними інвентаризації зносу: донарахування амортизації або її зменшення способом сторно.

Всі запропоновані варіанти виконують своє основне призначення, щоб амортизація забезпечувала своєчасне відновлення неспоживних активів, а її кошти поверталися підприємству у тому звітному періоді, коли фактично виникає знос. Зміни щодо відображення нарахованої амортизації поза аналітичними об'єктами діяльності підприємства сприятимуть введенню в систему бухгалтерського обліку нової категорії "відтворювані економічні ресурси" в складі доданої вартості [33, с. 25], для необоротних активів.

Виробничу собівартість продукції слід визначати виходячи з матеріальних та прирівняних до них витрат, оплати праці і коштів відрахованих на соціальні заходи, що пов'язані з утриманням робочої сили та формуванням її потенціалу і вартості. Ці витрати відображають ефективність використання всіх ресурсів, які надаються працівникам для створення об'єктів діяльності. Різниця між чистим доходом і визначеною таким чином виробничою собівартістю буде формувати прибуток типу Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization, що є основним економічним показником зарубіжних підприємств.

6. Формування інформації про нараховану амортизацію і знос необоротних активів необхідно забезпечити через єдину звітність, побудовану за формою, що наведена у розділах I та II "Примітки до річної фінансової звітності".

Щодо запропонованої Державною службою статистики України форми № 2 – інвестиції "Капітальні інвестиції, вибуття і амортизація активів", то вона формує обмежену інформацію тільки в частині нарахованої амортизації [144].

Варто звернути увагу на питання, що формування амортизації як окремої статті витрат можливе лише в операційних витратах на виробництво продукції, робіт і послуг. Водночас, у собівартості реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) не можливо виділити окрему складову "амортизація" щодо обсягів реалізованих об'єктів діяльності підприємства. Нарахування амортизації пов'язане з виробничою діяльністю і не здійснюється при реалізації товарів, крім об'єктів, які забезпечують операції по відносинах підприємства з його покупцями.

Щодо використання підприємствами рахунку 09 "Амортизаційні відрахування", то є пропозиції скасувати його, грунтуючись на тому, що дані, відображені на цьому рахунку, створюють господарські реалії, не забезпечуючи амортизацією формування "адекватного фонду грошових коштів" [33, с. 24 - 25].

Інформація рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" повинна сприяти ефективному контролю за наявністю, надходженням та

використанням амортизаційних коштів і подаватися за формою балансового рахунку (рис. 2.1.2).

Дебет	09 "Амортизаційні відрахування"	Кредит
Залишок на початок року		
Нарахування амортизаційних відрахувань (+)		Використання амортизаційних відрахувань (-)
Оборот по дебету		Оборот по кредиту
Залишок на кінець року		

Рис. 2.1.2. Концептуальний підхід подання інформації на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування"

Охарактеризуємо сутність методологічних засад формування інформації про відтворені економічні ресурси в позабалансовому обліку.

1. Нарахування амортизаційних відрахувань відображається в сумі, що формується за рахунок створеного чистого доходу покупцями підприємства.

2. Використання амортизаційних відрахувань відбувається на відтворення об'єктів після їх вибуття із складу необоротних активів.

3. Наявність сум амортизаційних відрахувань повинна забезпечувати покриття фактичного зносу необоротних активів, що використовуються в процесі господарської діяльності. Результат порівняння залишку амортизаційних відрахувань з фактичним зносом необоротних активів може свідчити про наступне:

- рівність показників – забезпечує певне відтворення необоротних активів;
- якщо наявні амортизаційні відрахування більші ніж фактичний знос об'єктів – відбувається кількісно - вартісне зменшення необоротних активів або їх несвоєчасне відтворення;
- якщо наявні амортизаційні відрахування менші, ніж фактичний знос об'єктів – відбувається кількісно - вартісне збільшення необоротних активів при відсутності інших джерел фінансування.

Отже, повний управлінський цикл в системі амортизаційної політики можна створити без значної кількості умовних розрахунків з використанням спрощених підходів до облікового процесу формування коштів для інвестиційної діяльності та їх оцінки в системі доданої вартості і економічного потенціалу.

2.2. Облік витрат підприємства на робочу силу

Головне багатство підприємства – робоча сила з її індивідуальними цінностями, знаннями, відповідною кваліфікацією та надбаннями, що є основою забезпечення розширеного відтворення благ та послуг, розвитку сучасного ринку праці та найбільш важливою умовою економічного розвитку суб'єктів господарювання. Людський фактор нині стає стратегічним та одним з найважливіших аспектів виживання підприємства в нестабільних умовах розвитку ринкових відносин. Сучасний стан відтворення робочої сили засвідчує наявність великої кількості проблем. Однією з них є низький рівень її вартості. За розрахунками науковців вартість робочої сили в Україні занижена як мінімум в 2,5-3 рази [146].

На макрорівні для характеристики робочої сили використовують термін “людський капітал”, який “характеризує сукупність сформованих і розвинутих унаслідок інвестицій продуктивних здібностей, особистих рис і мотивації індивідів, що перебувають у їх власності, використовуються в економічній діяльності, сприяють підвищенню продуктивності праці і завдяки цьому впливають на зростання доходів (заробітків) свого власного та національного доходу” [39, с. 16-17].

Людський капітал складає найбільшу частину національного багатства у будь-якому регіоні планети (табл. 2.2.1) [258]. Як видно з таблиці частка людського капіталу в структурі світового національного багатства становить понад 68 %, а в країнах Центральної та Північної Америки і Східної Азії понад 75 %.

На макрорівні для визначення можливостей участі людини в економічних процесах як правило використовують поняття робоча сила. Робоча сила – це інтегральна характеристика потенціалу працюючих, котра виражає здатність людини до праці, тобто сукупність його фізичних, інтелектуальних та організаційних можливостей, що можуть бути використані на підприємстві. Робоча сила характеризується, як правило, показниками здоров'я, освіти та професіоналізму [29]. Категорію робоча сила зарубіжні економісти застосовували, продовжуючи започатковане Д. Рікардо розуміння, для характеристики економічно активно населення, тобто тих, хто “може і бажає працювати” [253, с. 34]. В сучасній практиці для кількісної характеристики робочої сили використовується статистичний показник “економічно активне населення”, до якого належать особи віком від 15 до 70 років, які протягом певного періоду часу забезпечують пропозицію робочої сили на ринку праці. До складу економічно активного населення входять тільки ті особи, які займалися економічною діяльністю або шукали роботу і були готові приступити до неї, тобто класифікуються як „зайняті” або „безробітні” [103].

Таблиця 2.2.1

Національне багатство на душу населення за географічними регіонами світу у 1994 р.

(дол. США на 1 особу)

Світовий регіон	Національне багатство, всього	в тому числі			Структура національного багатства, %		
		людські ресурси	виробничі активи	природний капітал	людські ресурси	виробничі активи	природний капітал
Північна Америка	327000	249000	62000	16000	76	19	5
Тихоокеанський регіон	303000	205000	90000	8000	68	30	2
Західна Європа	238000	177000	55000	6000	74	23	2
Близький Схід	150000	65000	27000	58000	43	18	39
Південна Америка	95000	70000	16000	9000	74	17	9
Північна Африка	55000	38000	14000	3000	69	26	5
Центральна Америка	52000	41000	8000	3000	79	15	6
Карибський регіон	48000	33000	10000	5000	69	21	11
Східна Азія	47000	36000	7000	4000	77	15	8
Східна та Південна Африка	30000	20000	7000	3000	66	25	10
Західна Африка	22000	13000	4000	5000	60	18	21
Південна Азія	22000	14000	4000	4000	65	19	16
Середнє значення за регіонами	115500	63000	25333	10083	68,3	20,0	11,7

В умовах ринкової економіки правомірною є дискусія про формування вартості робочої сили, достатньої для відтворення та розвитку здібностей людини до праці: здоров'я, освіти, професійної підготовки.

З'ясовуючи вартість товару К. Маркс, показав, що робоча сила складається: по-перше, із відтворення, збереження та розвитку здібності до праці уже наявних працівників; по-друге, із виробництва нових робочих сил, що забезпечують відтворення природного вибуття та приріст чисельності працездатного населення, по-третє, із виробництва кваліфікованої робочої сили, тобто, набуття та підвищення працівниками кваліфікації шляхом накопичення практичного досвіду та навчання [120, с. 25]. Викладені К. Марксом підходи є важливими при визначенні ціни та вартості праці як здатності людини створювати споживчі вартості, суспільні блага і нові знання.

На додаток до вартості робочої сили важливо оцінювати показник "вартість робочого місця". Загальновизнано, що найдорожчим його елементом в сучасних умовах є робоча сила. За даними російського науковця Ю. Васильчука, вартість створення однієї складної робочої сили у США в середньому перевищує 400 тис. дол., а вартість машин, техніки та устаткування у 1983 р. становила 15—16 тис. дол. В обробній промисловості вартість затраченого постійного капіталу на одне робоче місце становить до 40 тис. дол. Така вартість робочої сили відображає всю сукупність затрат суспільства на її підготовку: прямі затрати середньої сім'ї на виховання дитини до 18-річного віку; втрачені матір'ю заробітки; оцінка праці учня; праця його вчителів, батьків (у неробочий час).

Якщо оцінювати вартість одного робочого місця щодо затрат фірми або корпорації, то вартість товару робоча сила буде набагато більшою. Наприклад, корпорація "ІВМ" на початку 80-х років витратила на підготовку одного торговельного агента до 100 тис. дол. протягом 1,5 року. Ця сума різниться відповідно до галузей, сфер, секторів (немонополізований, корпоративний, державний) економіки, окремих підприємств. У середньому щорічна заробітна плата американського робітника середньої кваліфікації становила на початку ХХІ ст. до 30 тис. дол. Середня вартість основного капіталу на одне робоче місце в обробній промисловості дорівнювала майже 60 тис. дол. Отже, середня вартість одного робочого місця для фірми у цій галузі США була приблизно 70 тис. дол. на рік. При використанні повністю автоматизованих систем вартість робочого місця досягає 1 млн дол. В Україні наприкінці 90-х років ХХ ст. вартість робочого місця на спільних підприємствах наближалася до 50 тис. дол. В епоху НТР вартість робочої сили зростає швидше, ніж вартість постійного капіталу. На думку Ю. Васильчука, це явище почалося з 1910 р.

Найдорожчою у розвинутих країнах є науково-технічна робоча сила. У США, наприклад, вона у 2 рази дорожча від вартості складної робочої

сили (відповідно 800 і 400 тис. дол. на початку 90-х років). Це свідчить, що людина перестала бути лише засобом для виробництва додаткової вартості, вона опосередковано стає метою соціально-економічної системи. Така вартість робочої сили є значною мірою основою для оцінювання вартості життя у разі нещасних випадків з вини держави або підприємств: вчені вважають, що вартість життя у США приблизно у 500 разів вища, ніж в Росії, Україні та деяких інших країнах СНД.

За адміністративно-командної системи переважала дешева робоча сила із слабorozвинутими потребами, яка формувалася переважно через надання "безкоштовних" соціальних послуг низької якості. Майже половина такої робочої сили займалася ручною працею. Поряд з відсутністю реальних прав і свобод це давало змогу правлячим колам впроваджувати вищий, ніж у розвинутих країнах, ступінь експлуатації. Так, у США в обробній промисловості норма додаткової вартості у 1988 р. становила 70 %, а у СРСР — 130 – 170 % [117].

В Україні відбувається штучне заниження вартості робочої сили, що успадковане від адміністративно-планової економічної системи з її низьким рівнем заробітної плати і високими обсягами споживання, які розподілялися через так звані суспільні фонди шляхом дотацій. Перехід до ринкової системи зруйнував систему дотацій, проте прагнення витримати конкуренцію на світовому ринку обумовлює необхідність збереження низької вартості робочої сили. Економіка, що базується на низькій вартості робочої сили, не може забезпечити високі стандарти споживання, якісне відтворення робочої сили, а навпаки провокує вплив найбільш ініціативних, економічно активних громадян до інших країн або їх залежність від різноманітних соціальних дотацій.

Таким чином, підвищення вартості робочої сили є одним з пріоритетних завдань державної політики щодо підвищення якості робочої сили, забезпечення відповідного міжнародним стандартам рівня добробуту українських працівників.

Варто відмітити, що сьогодні досить складно оцінювати реальний рівень вартості робочої сили в Україні, оскільки основна її складова - заробітна плата персоналу має значні відхилення між її реальними та офіційними статистичними даними (рис. 2.2.1).

Витрати на робочу силу у великій мірі залежать від віку персоналу (табл.2.2.2), його освіти (табл.2.2.3), продуктивності праці працівників (табл.2.2.4). За віковою структурою облікової кількості штатних працівників значна їх кількість знаходиться у найбільш продуктивному віці (15 – 34 років) (31,7 %), в т.ч. жінки 29,3 %. На підприємствах України працює незначна частка працівників з повною вищою освітою (32,6 %), а найнижчий рівень цього показника в сільському господарстві – лише 7,9 %.

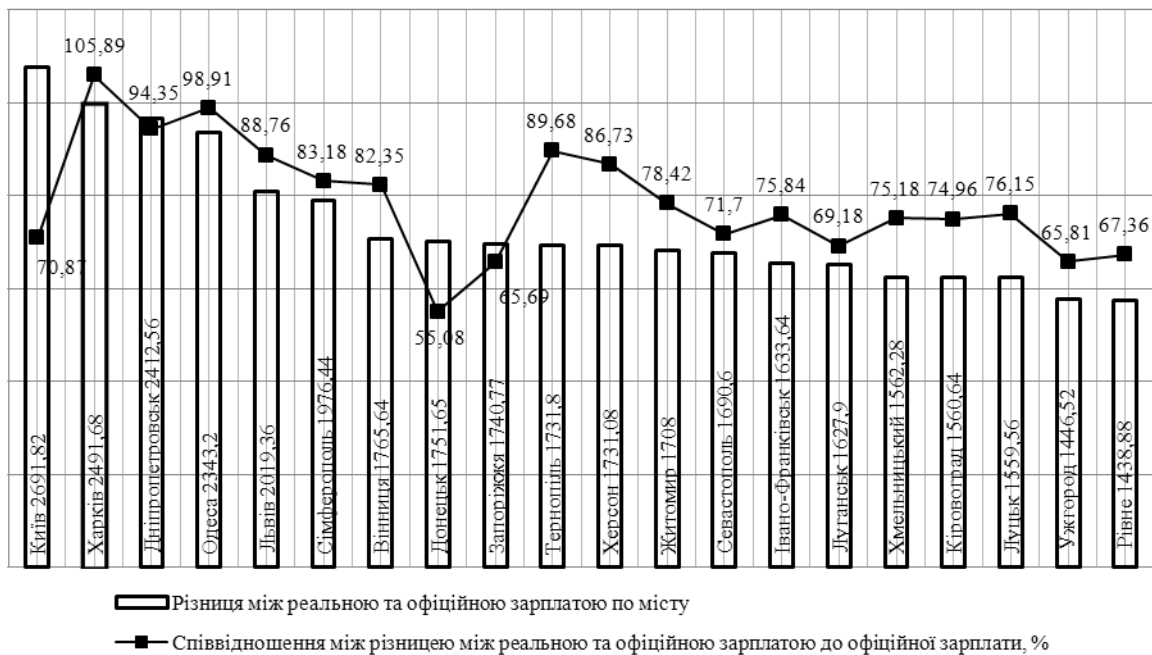


Рис. 2.2.1. Міста України з найбільшою різницею між реальною та офіційною середніми заробітними платами за підсумками першого півріччя 2011 року [266]

Таблиця 2.2.2

Розподіл робочої сили підприємств України за віковою структурою

Показники	Разом	в т. ч. за видами економічної діяльності										
		Промисловість	Сільське, господарство	Будівництво	Торгівля	Транспорт та зв'язок	Фінансова діяльність	Операції з нерухомим майном	Державне управління	Освіта	Охорона здоров'я	Надання комунальних та індивідуальних послуг
1	1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Облікова кількість найманих працівників у віці 15-34 років												
1.1. Усього, тис. осіб.	<u>3490,1</u> 3485,8	<u>933,4</u> 1086,5	<u>126,5</u> 221,5	<u>103,2</u> 124,3	<u>484,1</u> 330,6	<u>292,8</u> 289,6	<u>169,1</u> 118,0	<u>214,5</u> 151,6	<u>242,3</u> 213,5	<u>411,5</u> 409,6	<u>349,8</u> 372,6	<u>96,4</u> 102,9
1.1.1. В т.ч. жінки	<u>1888,1</u> 1850,5	<u>337,4</u> 410,7	<u>45,5</u> 85,7	<u>20,4</u> 22,1	<u>245,7</u> 160,7	<u>118,5</u> 117,8	<u>123,8</u> 79,6	<u>97,3</u> 68,1	<u>173,6</u> 153,7	<u>334,4</u> 333,7	<u>301,0</u> 326,0	<u>55,0</u> 64,8
1.2. У % до облікової кількості штатних працівників	<u>31,7</u> 30,3	<u>32,2</u> 31,6	<u>24,0</u> 23,8	<u>29,0</u> 27,4	<u>50,4</u> 46,9	<u>30,5</u> 28,7	<u>56,4</u> 50,0	<u>30,8</u> 26,7	<u>35,5</u> 36,3	<u>23,8</u> 24,3	<u>26,3</u> 28,0	<u>25,8</u> 26,8
1.2.1. В т.ч. жінки до облікової кількості жінок	<u>31,2</u> 30,0	<u>29,2</u> 9,2	<u>23,5</u> 24,3	<u>26,9</u> 17,8	<u>49,8</u> 45,0	<u>30,1</u> 27,6	<u>58,9</u> 50,1	<u>28,8</u> 23,9	<u>38,1</u> 38,4	<u>25,3</u> 26,4	<u>27,6</u> 29,9	<u>24,5</u> 27,3
2. Кількість працівників передпенсійного віку												
2.1. Усього, тис. осіб	<u>1362,8</u> 1331,7	<u>365,9</u> 402,6	<u>71,4</u> 105,6	<u>47,4</u> 53,8	<u>72,6</u> 56,3	<u>126,2</u> 120,9	<u>22,4</u> 18,8	<u>93,6</u> 77,6	<u>91,7</u> 72,7	<u>224,3</u> 200,6	<u>170,7</u> 155,5	<u>54,7</u> 48,6

Продовження табл. 2.2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2.2. У тому числі за статтю												
2.2.1. Жінки у віці 50-54 роки	<u>844.0</u> 822,9	<u>184.2</u> 207,7	<u>33.4</u> 52,8	<u>14.5</u> 16,8	<u>47.1</u> 37,9	<u>66.1</u> 65,3	<u>16.6</u> 14,4	<u>52.5</u> 46,4	<u>64.1</u> 52,9	<u>175.3</u> 154,1	<u>140.6</u> 130,6	<u>35.7</u> 33,2
2.2.2. Чоловіки у віці 55-59 років	<u>518.8</u> 508,8	<u>181.7</u> 194,9	<u>38.0</u> 52,8	<u>32.9</u> 37,0	<u>25.5</u> 18,4	<u>60.1</u> 55,6	<u>5.8</u> 4,4	<u>41.1</u> 31,2	<u>27.6</u> 19,8	<u>49.0</u> 46,5	<u>30.1</u> 24,9	<u>19.0</u> 15,4
2.3. У % до облікової кількості штатних працівників	<u>12.4</u> 11,6	<u>12.6</u> 11,7	<u>13.6</u> 11,3	<u>13.3</u> 11,9	<u>7.6</u> 8,0	<u>13.2</u> 12,0	<u>7.5</u> 8,0	<u>13.4</u> 13,7	<u>13.4</u> 12,4	<u>13.0</u> 11,9	<u>12.8</u> 11,7	<u>14.6</u> 12,7
2.3.1. Жінки у % до облікової кількості працюючих жінок	<u>14.0</u> 13,4	<u>16.1</u> 14,8	<u>17.3</u> 15,0	<u>19.1</u> 17,4	<u>9.5</u> 10,6	<u>16.8</u> 15,3	<u>7.9</u> 9,0	<u>15.5</u> 16,3	<u>14.1</u> 13,2	<u>13.2</u> 12,2	<u>12.8</u> 12,0	<u>15.9</u> 14,0
2.3.2. Чоловіки у % до облікової кількості працюючих чоловіків	<u>10.5</u> 9,5	<u>10.4</u> 9,6	<u>11.4</u> 9,1	<u>11.8</u> 10,4	<u>5.5</u> 5,3	<u>10.6</u> 9,6	<u>6.5</u> 5,7	<u>11.4</u> 11,1	<u>12.2</u> 10,5	<u>12.2</u> 11,1	<u>12.9</u> 10,5	<u>12.7</u> 10,5
3. Кількість працюючих пенсіонерів												
3.1. Усього, тис. осіб.	<u>1960.5</u> 1788,1	<u>512.2</u> 580,3	<u>65.2</u> 89,9	<u>62.2</u> 71,9	<u>92.5</u> 67,3	<u>118.9</u> 115,7	<u>27.7</u> 22,2	<u>174.4</u> 128,7	<u>87.1</u> 55,3	<u>382.4</u> 304,8	<u>322.0</u> 257,3	<u>91.3</u> 73,6
3.1.1. В. т.ч. жінки	<u>1141.7</u> 989,2	<u>215.3</u> 242,1	<u>26.3</u> 35,8	<u>18.4</u> 21,1	<u>52.2</u> 38,7	<u>56.2</u> 53,9	<u>16.1</u> 13,0	<u>94.5</u> 69,7	<u>46.3</u> 30,4	<u>277.8</u> 215,7	<u>266.9</u> 212,2	<u>58.0</u> 46,1
3.2. У % до облікової кількості штатних працівників	<u>17.8</u> 15,5	<u>17.4</u> 16,9	<u>12.4</u> 9,7	<u>17.5</u> 15,9	<u>9.6</u> 9,5	<u>12.4</u> 11,5	<u>9.2</u> 9,4	<u>25.0</u> 22,7	<u>12.8</u> 9,4	<u>22.1</u> 18,1	<u>24.2</u> 19,4	<u>24.4</u> 19,2
3.2.1. В. т.ч. жінки до облікової кількості працюючих жінок	<u>18.9</u> 16,1	<u>18.8</u> 17,2	<u>13.6</u> 10,2	<u>24.3</u> 21,8	<u>10.6</u> 10,8	<u>14.3</u> 12,6	<u>7.6</u> 8,2	<u>28.0</u> 24,4	<u>10.1</u> 7,6	<u>21.0</u> 17,0	<u>24.3</u> 19,4	<u>25.8</u> 19,4

* Чисельник – на 31.12.2010 року, знаменник – на 31.12.2005 року.

Таблиця 2.2.3

Розподіл робочої сили підприємств України за рівнем освіти
(тис. осіб)

Вид економічної діяльності	Неповна та базова вища освіта		Повна вища освіта		Інші рівні освіти	
	кількість	%	кількість	%	кількість	%
Промисловість	668,4	23,1	628,7	21,7	1601,8	55,2
	839,0	24,4	582,4	16,9	2018,7	58,7
Сільське господарство	96,4	16,1	72,9	12,2	430,7	71,1
	154,8	14,9	82,3	7,9	804,1	77,2
Будівництво	64,1	18,0	87,9	24,7	203,8	57,3
	90,8	20,0	67,5	14,9	295,3	65,1
Торгівля	262,8	24,6	332,3	31,1	473,2	44,3
	121,8	33,0	76,8	20,8	170,8	46,2
Транспорт та зв'язку	213,5	22,3	206,8	21,6	538,4	56,1
	225,6	22,4	156,2	15,5	625,2	62,1
Фінансова діяльність	60,2	20,1	200,1	66,8	39,5	13,1
	62,9	26,6	131,6	55,8	41,5	17,6
Операції з нерухомим майном	129,8	18,6	296,8	42,6	270,9	38,8
	120,7	21,3	208,6	36,8	238,0	41,9
Державне управління	139,9	20,5	426,1	62,5	115,8	17,0
	151,4	25,7	340,8	57,9	96,3	16,4
Освіта	330,6	19,1	917,9	53,2	478,0	27,7
	329,7	19,6	840,2	49,8	516,5	30,6
Охорона здоров'я	566,3	42,5	288,9	21,7	476,9	35,8
	575,9	43,3	265,6	20,0	487,8	36,7
Надання комунальних та індивідуальних послуг	105,9	28,3	125,4	33,5	142,7	38,2
	119,8	31,2	110,8	28,9	153,2	39,9
Усього	2637,9	24,0	3583,8	32,6	4771,7	43,4
	2900,7	25,2	2994,3	26,0	5625,4	48,8

* Чисельник - облікова кількість штатних працівників на 31.12.2010 року, знаменник - на 31.12.2005 року.

Таблиця 2.2.4

Продуктивність праці працівників підприємств України
(обсяг реалізованої продукції
на 1 зайнятого працівника, грн.)

Регіони (області)	Роки		Динаміка 2006-2010 роки		
	2006	2010	+/-	разів	середньорічна, %
1	2	3	4	5	6
Автономна Республіка Крим	76077	163138	87061	2,1	21,0
Вінницька	72052	167148	95096	2,3	23,4
Волинська	111688	234693	123005	2,1	20,4
Дніпропетровська	217081	416171	199090	1,9	17,7
Донецька	197723	442534	244811	2,2	22,3
Житомирська	62747	134873	72126	2,1	21,1
Закарпатська	75403	155542	80139	2,1	19,8
Запорізька	142691	264888	122197	1,9	16,7
Івано-Франківська	112686	192440	79754	1,7	14,3

Таблиця 2.2.4

1	2	3	4	5	6
Київська	145445	342274	196828	2,4	23,9
Кіровоградська	72105	185492	113387	2,6	26,6
Луганська	117489	225522	108033	1,9	17,7
Львівська	100935	200741	99806	2,0	18,8
Миколаївська	121233	222988	101755	1,8	16,5
Одеська	118686	263916	145230	2,2	22,1
Полтавська	132816	327507	194691	2,5	25,3
Рівненська	91285	141393	50109	1,5	11,6
Сумська	61731	141134	79404	2,3	23,0
Тернопільська	56399	161617	105218	2,9	30,1
Харківська	122735	249762	127027	2,0	19,4
Херсонська	77714	176055	98341	2,3	22,7
Хмельницька	67448	132204	64755	2,0	18,3
Черкаська	89072	227423	138351	2,6	26,4
Чернівецька	59138	124848	65711	2,1	20,5
Чернігівська	62755	137816	75061	2,2	21,7
м.Київ	340019	670033	330014	2,0	18,5
м.Севастополь	87716	259304	171588	3,0	31,1
Україна	158108	333867	175758	2,1	20,5

Таблиця 2.2.5

Середньомісячна заробітна плата найманих працівників підприємств України

(грн.)

Регіони (області)	Роки		Динаміка 2006-2010 роки		
	2006	2010	+/-	разів	середньорічна, %
1	2	3	4	5	6
Автономна Республіка Крим	818,03	1733,82	915,79	2,1	20,7
Вінницька	667,54	1532,03	864,49	2,3	23,1
Волинська	666,59	1407,82	741,23	2,1	20,6
Дніпропетровська	1131,26	2310,10	1178,84	2,0	19,5
Донецька	1176,19	2593,55	1417,36	2,2	21,9
Житомирська	682,97	1527,60	844,63	2,2	22,3
Закарпатська	720,06	1468,88	748,82	2,0	19,5
Запорізька	1014,21	2062,74	1048,53	2,0	19,4
Івано-Франківська	748,49	1461,66	713,17	2,0	18,2
Київська	961,02	2213,11	1252,09	2,3	23,2
Кіровоградська	645,34	1455,93	810,59	2,3	22,6
Луганська	993,38	2262,53	1269,15	2,3	22,8
Львівська	882,25	1801,75	919,5	2,0	19,5
Миколаївська	864,49	1913,18	1048,69	2,2	22,0
Одеська	908,46	1948,96	1040,5	2,1	21,0
Полтавська	867,88	1945,54	1077,66	2,2	22,4

Продовження табл. 2.2.5

1	2	3	4	5	6
Рівненська	719,58	1572,35	852,77	2,2	21,6
Сумська	765,12	1701,31	936,19	2,2	22,1
Тернопільська	583,97	1306,41	722,44	2,2	22,3
Харківська	917,76	1817,47	899,71	2,0	18,6
Херсонська	686,44	1444,57	758,13	2,1	20,4
Хмельницька	638,01	1454,05	816,04	2,3	22,9
Черкаська	757,62	1642,45	884,83	2,2	21,3
Чернівецька	680,96	1392,90	711,94	2,0	19,6
Чернігівська	665,73	1408,80	743,07	2,1	20,6
м.Київ	1358,87	2826,60	1467,73	2,1	20,1
м.Севастополь	862,03	1870,93	1008,9	2,2	21,4
Україна	997,23	2150,66	1153,43	2,2	21,2

Серед підприємств найбільша продуктивність праці персоналу у 2010 році була в Донецькій області та м. Києві, найменша – Рівненській, Хмельницькій та Чернівецькій областях. Найбільшою мірою за період 2006-2010 роки зросла продуктивність праці працівників в Кіровоградській, Полтавській і Черкаській областях.

Продуктивність праці менш широке поняття, ніж її ефективність, оскільки остання враховує не тільки обсяг продукції (робіт, послуг), кількість працівників або витрачений час, а й матеріальні та прирівняні до них витрати на її виготовлення і одержані доходи на ринках збуту. Отже, СОГ : ЗПП - продуктивність; (ДРО – МРО) : ЗПП – ефективність; ДПП : ЗПП – розцінка на оплату праці, де СОГ – створені об’єкти господарської діяльності; ЗПП – затрати праці працівників на створені об’єкти господарської діяльності; ДРО – доходи, одержані від реалізації об’єктів господарської діяльності; МРО – матеріальні і прирівняні до них витрати на створення реалізованих об’єктів господарської діяльності; ДПП – доходи працівників підприємства.

З огляду на викладене, можна зробити певні висновки: по-перше, показники ефективності дозволяють знайти ознаки штучного зниження ціни праці та можливості використання інших складових доданої вартості на оплату праці; по-друге, ефективність праці, доводить, що може мати місце продуктивна праця, але при цьому така праця є неефективною. Тобто, праця працівників в ринкових умовах господарювання як економічна категорія повинна бути оцінена з точки зору її ефективності, яка відображає ефективність господарської діяльності, що дозволяє отримати всі складові доданої вартості.

Слід зазначити, що структура зайнятості в Україні на сьогодні не спроможна забезпечувати інноваційні зміни. Зростання зайнятості у сфері державного управління відбувається внаслідок її перерозподілу із видів

виробничої діяльності, де кількість зайнятих щороку зменшується. Збереження цієї структури в подальшому може знизити рівень конкурентної спроможності робочої сили та економіки країни.

Загалом, категорія «вартість робочої сили» є досить складною. Сьогодні її розглядають як в теоретичному, так і практичному значенні. Сучасна теоретична конструкція природи вартості робочої сили базується на поєднанні інтересів найманих працівників та роботодавців. Обов'язковими складовими визначення вартості робочої сили є витратність та результативність. Їх постійна присутність у формуванні параметрів цього показника впливає з двох об'єктивних обставин: необхідності забезпечення за будь-яких умов відтворення робочої сили хоча б на рівні фізіологічного виживання й об'єктивної потреби мати конкретні результати діяльності, а, отже, джерело покриття витрат на робочу силу [79].

Питання сутності та структури вартості робочої сили знайшли місце у невеликій кількості наукових дискусій. Так, І. Д. Півоварчук притримується статистичного трактування витрат на робочу силу та стверджує, що „вартість робочої сили включає грошову оцінку всього особистого споживання економічно активного населення, що обумовлено заробітною платою, ресурсами роботодавця та держави” [153, с. 175]. Тобто, вартість робочої сили може визначатися на рівні підприємства і держави. В свою чергу, Ю. М. Павлючук та А. А. Козлов розглядають вартість робочої сили вже з трьох сторін: для держави в якості вартості робочої сили виступають сукупні витрати на неї, для робітника – власний дохід, а для роботодавця – всі витрати, пов'язані з робітником [150, с. 42]. Заслугує на увагу підхід О.В. Захарової, яка розглядає співвідношення витрат на робочу силу з інвестиціями у розвиток персоналу підприємства [54]. Зокрема, автор розглядає взаємозв'язок між такими витратами на робочу силу та, відповідно, інвестиціями: оплата за невідпрацьований час, витрати на професійне навчання – освіта; витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників – охорона здоров'я, витрати на утримання громадських служб – здоровий спосіб життя.

З точки зору практичної діяльності вартість робочої – це сукупність витрат підприємства, пов'язаних з її використанням, забезпеченням необхідних для підтримання її працездатності, професійно-кваліфікаційної підготовки, утримання сім'ї і виховання дітей, духовного розвитку. Її складовими є заробітна плата, витрати на соціально-побутове обслуговування, натуральні виплати, витрати роботодавців на соціальне страхування, витрати на підвищення професійного рівня, податки [47].

Для оцінки розміру заробітної плати діюче законодавство використовує показник фонду оплати праці [67]. До нього включаються нарахування найманим працівникам, оцінені в грошовому вираженні за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за

виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат (табл. 2.2.6.).

Таблиця 2.2.6

Структура фонду оплати праці працівників
на підприємствах України у 2010 році

Регіони (області)	Фонд оплати праці, млн. грн.	У тому числі							Нара- ховано за невди- рацюв- аний час, у % до фонду оплати праці
		фонд основної заробітної плати, млн. грн.	фонд додаткової заробітної плати			заохочувальні та компенсаційні виплати			
			усього млн. грн.	з нього у %		усього, млн. грн.	з них у %		
надбавки і доплати до тарифних ставок та посадових окладів	премії за виробничі результати	матері- альна допомога		соціальні пільги індиві- дуального характеру					
1	2	3	4	5	6	8	9	10	11
Автономна Республіка Крим	9807	6126 62,5	3197 32,6	39,3	28,0	485 4,9	56,0	6,7	8,4
Вінницька	7055	4541 64,4	2209 31,3	40,4	27,5	305 4,3	62,1	6,1	8,4
Волинська	4065	2590 63,7	1290 31,7	41,6	20,7	185 4,6	63,5	0,9	9,1
Дніпропетровська	26434	16064 60,8	9151 34,6	32,7	34,0	1219 4,6	33,8	3,4	9,2
Донецька	35382	21291 60,2	12529 35,4	34,9	27,6	1562 4,4	35,3	4,4	9,8
Житомирська	5460	3454 63,3	1772 32,5	39,7	26,6	234 4,3	63,0	3,8	8,8
Закарпатська	4454	2782 62,5	1437 32,3	46,6	22,4	235 5,3	56,2	10,2	8,4
Запорізька	12235	7440 60,8	4180 34,2	33,2	30,6	615 5,0	38,1	12,1	9,1
Івано- Франківська	5203	3239 62,3	1667 32,0	45,0	20,2	298 5,7	62,6	1,7	8,9
Київська	10548	6594 62,5	3476 33,0	39,7	29,9	478 4,5	50,1	4,8	8,4
Кіровоградська	4569	2935 64,2	1434 31,4	41,9	22,2	201 4,4	64,2	0,9	9,0
Луганська	14905	9009 60,4	5448 36,6	33,2	24,4	449 3,0	46,3	7,3	10,8
Львівська	12924	8094 62,6	4170 32,3	39,7	24,9	659 5,1	51,9	4,2	8,9
Миколаївська	6188	3883 62,8	1997 32,3	39,3	26,6	308 5,0	49,8	6,1	8,7
Одеська	13089	8308 63,5	4086 31,2	39,1	26,0	694 5,3	52,7	5,1	8,2
Полтавська	9290	5718 61,6	3006 32,4	34,5	31,7	566 6,1	38,3	4,4	8,3
Рівненська	5040	3051 60,5	1695 33,6	43,2	24,4	293 5,8	51,3	1,1	9,2
Сумська	5773	3723 64,5	1790 31,0	37,5	24,2	260 4,5	54,2	4,1	9,1
Тернопільська	3650	2378 65,2	1122 30,7	45,4	22,0	151 4,1	64,6	5,1	8,5
Харківська	16401	10442 63,7	5184 31,6	40,8	25,2	774 4,7	43,7	7,5	8,5
Херсонська	4198	2755 65,6	1278 30,4	42,0	23,0	164 3,9	59,1	4,1	8,7
Хмельницька	5373	3467 64,5	1639 30,5	42,4	22,1	267 5,0	59,2	1,8	8,6
Черкаська	5993	3960 66,1	1784 29,8	43,0	24,2	248 4,1	57,1	5,3	8,0
Чернівецька	2986	1884 63,1	942 31,5	47,0	20,2	160 5,4	68,1	3,0	8,7
Чернігівська	4872	3188 65,4	1463 30,0	41,1	22,6	221 4,5	61,1	1,8	8,7

Продовження табл. 2.2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
м. Київ	50958	<u>32056</u> 62,9	<u>16371</u> 32,1	31,8	39,9	<u>2532</u> 5,0	39,0	7,6	7,5
м. Севастополь	2230	<u>1388</u> 62,2	<u>761</u> 34,1	38,6	31,0	<u>81</u> 3,6	54,2	5,8	7,7
Україна	289082	<u>180360</u> 62,4	<u>95078</u> 32,9	36,8	29,2	<u>13644</u> 4,7	46,1	5,5	8,7

*Знаменник – відсоток окремого виду оплати праці в загальному фонді.

Як видно з таблиці, у структурі фонду оплати праці персоналу підприємств України, 62,4 % складає фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками і посадовими окладами), 32,9 % фонд додаткової заробітної плати (надбавки, доплати, премії за виробничі результати), 4,7 % заохочувальні та компенсаційні виплати (матеріальна допомога і соціальні пільги).

Створення інформаційної бази щодо вартості робочої сили забезпечується підходами до визначення економічної сутності доходів працівників підприємства.

Фонд основної заробітної плати формується з винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. Заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Доходи фізичних осіб в системі оподаткування формуються як основна та додаткова заробітна плата, заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму [155].

За статистичною методологією для розрахунку валового внутрішнього продукту оплата праці найманих працівників складається із заробітної плати і фактичних та умовно обчислених внесків на соціальне страхування [96].

Заробітна плата найманих працівників згідно системи національних рахунків охоплює усі види винагороди за працю, включаючи премії, надбавки, доплати нараховані в грошовій і натуральній формі (незалежно від джерел формування за рахунок собівартості або прибутку), а також грошові суми, нараховані у відповідності до законодавства за невідпрацьований час (відпустки, святкові дні). Заробітна плата відображається до відрахування внесків до фондів соціального страхування і податків з доходів. При натуральній оплаті праці надані працівникам товари та послуги оцінюються за ринковими цінами.

Дані про заробітну плату дорівнюють фонду оплати праці найманих працівників, з якого вилучаються виплати, які за системою національних рахунків не відносяться до оплати праці, тобто матеріальна допомога, оплата навчальних відпусток, та включаються добові зі складу витрат на відрядження.

Особливістю нарахування добових є те, що, згідно із законодавством у межах території України, їх виплата здійснюється в розмірі не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року в розрахунку на добу, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати. Госпрозрахункові підприємства можуть збільшувати добові, але сума надміру витрачених коштів зараховується в базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Фактичні внески на соціальне страхування складаються із платежів, які здійснюються роботодавцями третій стороні, тобто організаціям соціального страхування у відповідності з нормативно-правовими актами щодо соціального забезпечення і соціального страхування населення (фондове соціальне страхування). Ці платежі є основним джерелом коштів для виплати населенню пенсій, допомог, фінансування витрат на лікування і відпочинку працівників. Внески роботодавців на соціальне страхування визначаються у розмірі нарахувань на фонд заробітної плати за єдиним внеском на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Умовно обчислені внески на соціальне страхування є еквівалентом соціальних допомог, що виплачуються роботодавцями безпосередньо їх працівникам, колишнім працівникам або їх утриманцям, які мають на це право, за рахунок своїх коштів без залучення третьої сторони (страхової компанії і без заснування з цією метою окремої інституційної одиниці по типу спеціального фонду або резерву). До них відносяться оплата навчальних відпусток, доплати до фактичного заробітку в разі тимчасової втрати працездатності, матеріальна допомога тощо.

Відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" доходи персоналу поділяють на поточні, при звільненні, по закінченню трудової діяльності, виплачені інструментами власного капіталу та інші довгострокові [165].

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Виплати при звільненні - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним

пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Виплати по закінченні трудової діяльності - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Аналогічний підхід до класифікації виплат працівникам відображений і в МСБО 19 "Виплати працівникам", за яким до них відносять: короткострокові виплати працівникам, що працюють на підприємстві; виплати після закінчення трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні працівників; компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства [108].

В бухгалтерському обліку інформаційні ресурси про вартість робочої сили формуються на рахунках 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" за статтями витрат "основна заробітна плата", "додаткова заробітна плата" і "відрахування на соціальне страхування" в кореспонденції з рахунками 65 "Розрахунки за страхуванням" і 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Доходи працівників від операційної діяльності можуть формуватися на рахунку 81 "Витрати на оплату праці", який має такі субрахунки [69]: 811 "Виплати за окладами й тарифами"; 812 "Премії та заохочення"; 813 "Компенсаційні виплати"; 814 "Оплата відпусток"; 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу"; 816 "Інші витрати на оплату праці".

Однак заробітна плата, хоча є важливою, але не єдиною складовою витрат на робочу силу.

За показниками статистичної звітності доходи працівників окремо відображають як витрати на утримання робочої сили. Зокрема, витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці, подаються за наступним розподілом [71]: соціальне забезпечення працівників; культурно - побутове обслуговування працівників; забезпечення працівників житлом; професійне навчання кадрів, пов'язане з виробничою потребою; інші витрати на робочу силу.

У міжнародній практиці існує загальне визначення поняття вартості робочої сили. Згідно з резолюцією, прийнятою Міжнародною конференцією зі статистики праці (червень, 1985 рік), вартість робочої сили - це розмір фактичних видатків наймача на утримання робочої сили.

Стандартна міжнародна класифікація витрат на робочу силу включає такі групи [117]:

I. Пряма оплата:

- 1) плата за прямий робочий час з погодинною оплатою;
- 2) прогресивні виплати працівникам з погодинною оплатою;
- 3) заробітна плата відрядників (за винятком понадурочних і преміальних);
- 4) виплата премій за понадурочну роботу, нічну зміну, роботу у вихідні дні; доплати за відповідальність, антисанітарні умови, небезпеку і незручності, грошові компенсації на харчування, виплати по системі гарантованої зарплати, доплата по прожитковому мінімуму та інші регулярні доплати.

II. Оплата невідпрацьованого часу:

- 1) щорічна відпустка, друга оплачувана відпустка, включаючи відпустку за вилучення років;
- 2) державні та інші кодифіковані свята;
- 3) інші виплати (народження або смерть членів сім'ї, одруження службовців, профспілкова діяльність);
- 4) вихідна допомога, кінцевий розрахунок, не пов'язані з витратами на соціальне забезпечення.

III. Преміальні та грошові винагороди:

- 1) премія року або сезонні премії;
- 2) премія відповідно до участі у прибутках;
- 3) додаткові виплати до відпустки понад звичайну оплату відпустки.

IV. Вартість житла для працівників:

- 1) вартість житла — власності установи;
- 2) вартість житла, яка не є власністю установи (дотації, субсидії);
- 3) інші види вартості житла.

V. Затрати підприємців на соціальне забезпечення:

1) законодавчо встановлені виплати на соціальне страхування (по старості, інвалідності і втраті годувальника, хворобі, безробіттю, пільги по багатосімейності, материнству);

2) виплати за приватними програмами соціального забезпечення і соціального страхування відповідно до умов колективного договору, контракту або необов'язкові (згідно з програмами по старості, інвалідності, безробіттю);

3) прямі виплати службовцям, зумовлені відсутністю на роботі через хворобу, виробничу травму і материнство, та інші прямі виплати, що розглядаються як соціальні, страхові, допомога;

4) вартість догляду за хворими та медичне обслуговування;
5) вихідна допомога і остаточний розрахунок, які вважаються витратами на соціальне забезпечення.

VI. Вартість професійного навчання:

1) оплата за навчання та інші виплати позаштатним інструкторам, закладам освіти;

2) оплата за навчальний матеріал;

3) компенсація працівникам плати за навчання та ін.

VII. Вартість культурно-побутового обслуговування:

1) вартість їдальні на підприємстві та інші послуги з харчування;

2) виплати на їжу, напої і паливо в натуральній формі;

3) вартість освіти, культурних, відновних та пов'язаних з цим засобів обслуговування і послуг без дотацій, податкових знижок тощо, отриманих від державних органів влади і працівників;

4) субсидії на кредитування профспілок і вартість пов'язаних з цим послуг для службовців.

VIII. Вартість доставки робітників на роботу і з роботи, робочого одягу, на відновлення здоров'я, податки на використання найманої праці і на списковий склад після вирахування доплат і знижок з боку держави.

В Україні зазначена класифікація інтерпретована у відповідності до вітчизняної практики та містить 10 складових, які формують вартість робочої сили підприємства [68]:

1. Пряма оплата включає нарахування у грошовій формі. До неї належать суми:

- нарахувань штатним працівникам за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами;

- надбавок і доплат до тарифних ставок і посадових окладів, передбачених чинним законодавством або колективним договором;

- премій та винагород, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер;

- нарахувань працівникам, які не перебувають у штаті підприємства і не включаються до середньооблікової кількості штатних працівників (зовнішнім сумісникам, працівникам, що виконували роботи за договорами цивільно-правового характеру та ін.);

- відсоткових або комісійних винагород, виплачених додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу);

- оплати надурочних робіт і робіт у вихідні, святкові й неробочі дні, у розмірах і за розцінками, установлені чинним законодавством;

- виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

- інші виплати.

2. Оплата за невідпрацьований час включає суми:

- оплати основної, додаткових та інших відпусток;

- заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплати працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;
- оплати, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;
- оплати простоїв не з вини працівника;
- інші суми оплати за невідпрацьований час.

3. Премії та нерегулярні виплати – це винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

- винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);
- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання;
- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат);
- матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників.

4. Заробітна плата в натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах уключає:

- вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці;
- вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати або здешевлення;
- суми компенсації витрат працівників (не передбачені законодавством) з оплати житла (квартплати, місця в гуртожитку, найму житла);
- вартість безкоштовно наданих продуктів харчування або оплата харчування працівників;
- вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування;
- вартість подарунків до свят та пам'ятних дат;
- інші витрати.

5. Витрати підприємств на забезпечення працівників житлом уключають:

- витрати на утримання житлового фонду, що перебуває на балансі підприємства або фінансується за рахунок коштів підприємства, без урахування заробітної плати працівників служб, що здійснюють його обслуговування;

- витрати на погашення позик, виданих працівникам, або відсотків за користування ними, субсидії, що не підлягають поверненню, для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво тощо;

- вартість житла, переданого у власність працівникам.

6. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників включають:

- внески підприємств на загальнообов'язкове державне:

- ✓ пенсійне страхування;

- ✓ соціальне страхування на випадок безробіття;

- ✓ соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- ✓ соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства;

- страхові внески підприємств за договорами добровільного пенсійного страхування, укладеними з недержавними пенсійними фондами на користь працівників;

- страхові внески підприємств, пов'язані з добровільним страхуванням працівників та членів їхніх сімей (особистим, медичним, страхуванням майна та іншими видами страхування);

- соціальні допомоги та виплати (крім передбачених законодавством) працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, при народженні дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми за рахунок коштів підприємства;

- матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, поховання, а також матеріальна допомога на оздоровлення дітей;

- інші витрати на соціальний захист працівників.

7. Витрати на професійне навчання включають:

- оплату за навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів на підставі договорів між навчальними закладами та підприємством;

- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- витрати на утримання учбових будівель і приміщень, оренду приміщень для проведення навчання, придбання навчальних посібників та учбового матеріалу;

- оплату праці викладачів, що не перебувають у штаті підприємства;

- інші витрати з підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

8. Витрати на культурно-побутове обслуговування включають суми

на:

- утримання їдалень, профілакторіїв, санаторіїв, будинків і таборів відпочинку, медпунктів, бібліотек, клубів, спортивних споруд, дошкільних закладів та інших громадських служб, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах часткової участі;

- придбання медикаментів для лікувально-профілактичних установ, що перебувають на балансі підприємств або фінансуються на умовах часткової участі;

- проведення культурно-масових, спортивних та інших громадських заходів, включаючи оренду приміщень;

- оплату за утримання дітей працівників у дошкільних закладах або її здешевлення;

- інші витрати на культурно-побутове обслуговування працівників.

9. Інші витрати на робочу силу включають:

- витрати на відрядження включаючи добові, компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість, надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер;

- вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

- витрати на перевезення працівників до місця роботи;

- витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю;

- витрати на оформлення закордонних паспортів та віз;

- витрати на послуги з пошуку та підбору кадрів;

- інші витрати.

10. Податки, що відносяться до витрат на робочу силу – це податки та збори, розмір яких залежить від кількості або складу найманих працівників, а також величини їхнього фонду оплати праці, зокрема:

- комунальний податок;

- суми адміністративно-господарських санкцій, що сплачуються підприємствами за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом, відповідно до статті 20 Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні";

- суми, що вносяться до державного бюджету підприємствами-монополістами у зв'язку з перевищенням розрахункової величини фонду оплати праці;

- інші податки та збори.

Всі вищенаведені витрати розподіляються на дві групи: прямі та непрямі. До прямих витрат на робочу силу відносять витрати щодо прямої оплати праці, оплати за невідпрацьований час, премій та нерегулярних виплат, заробітної плати в натуральній формі, пільг, послуг, допомоги в натуральній і грошовій формах, на оплату житла працівників. Витрати на соціальне забезпечення працівників, їх професійне навчання, утримання громадських служб, податки, пов'язані з формуванням вартості робочої сили, інші витрати належать до непрямих витрат на робочу силу.

До витрат на робочу силу не відносяться видатки:

- суми допомоги по соціальному страхуванню (по тимчасовій непрацездатності, з вагітності та пологів, при народженні дитини, по догляду за дитиною, виплати на дітей малозабезпеченим сім'ям.), відшкодування заробітку або інших витрат у випадку заподіяної шкоди здоров'ю працівників, інші виплати за рахунок фонду соціального страхування, пенсійного фонду та інших позабюджетних фондів.

- доходи, одержані працівниками підприємств у вигляді сум, нарахованих по акціях і внесках членів трудового колективу в майно підприємств (дивіденди, проценти).

- витрати для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальному захисту населення.

- винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції.

Витрати на робочу силу зменшуються на суму дотацій та податкових пільг, наданих згідно з діючими нормативними актами, в частині, спрямованій на утримання робочої сили.

В практиці країн близького зарубіжжя спостерігається дещо інший підхід до визначення складових елементів вартості робочої сили.

Наприклад, в Росії вартість робочої сили визначається за такими складовими: оплата за відпрацьований час; оплата за невідпрацьований час; одномоментні заохочувальні платежі; виплати на харчування, житло, паливо, які включаються в заробітну плату; витрати на забезпечення працівників житлом; витрати підприємства на соціальний захист населення; витрати на професійне навчання; витрати на культурно-побутове обслуговування; податки, пов'язані з використанням робочої сили; інші витрати [141].

В Киргизстані витрати на робочу силу структуруються за наступними складовими: фонд заробітної плати, тобто нараховані суми для оплати праці працівників в грошовій і натуральній формах; витрати підприємства на жило для працівників; витрати на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; витрати на культурно-побутове обслуговування; інші витрати на утримання робочої сили [102].

В Казахстані основними елементами витрат на робочу силу є оплата за відпрацьований час (пряма заробітна плата); оплата за невідпрацьований (неробочий) час; одномоментні премії та винагороди (виплати);

натуральні виплати, що включаються в заробітну плату; витрати підприємства на забезпечення працівників житлом; витрати підприємства на соціальний захист працівників; витрати роботодавців на професійну підготовку (навчання працівників); витрати роботодавців на культурно-побутове обслуговування (соціальні послуги); витрати на робочу силу, не віднесені до вищеперахованих груп; податки, пов'язані з використанням робочої сили [263].

Моніторинг вартості робочої сили за вибіркоvim обстеженням у 2010 р. суб'єктів господарювання (підприємства та їхні місцеві одиниці) з кількістю працівників 10 осіб і більше всіх видів діяльності за виключенням секцій „А” – Сільське господарство, мисливство, лісове господарство, „В” – Рибальство, рибництво, „L” – Державне управління, „Р” – Діяльність домашніх господарств та „Q” – Діяльність екстериторіальних організацій та державних і комунальних організацій (установ, закладів) поданий в табл. 2.2.7 – 2.2.12 [23].

Показники вартості робочої сили в країнах Європейського союзу подані в табл. 2.2.13 – 2.2.14.

Аналіз літератури і власне бачення сформованого стану проблеми інформаційного забезпечення доходів працівників свідчить, що вітчизняний підхід є поверхневим і адекватно не відображає реальну картину вартості робочої сили. На нашу думку, інформаційну систему для потреб управління витратами на робочу силу як складову доданої вартості необхідно будувати за наступними елементами:

- основна оплата праці;
- додаткова оплата праці;
- заохочувальні виплати;
- компенсаційні виплати;
- соціальні виплати;
- інвестиційні доходи;
- виплати, що формуються поза фондом оплати праці;
- витрати підприємства на соціальне страхування працівників;
- податки, що відносяться до витрат на робочу силу.

Головним критерієм для класифікації тих чи інших виплат як доходу фізичних осіб підприємства (крім того, що він виплачується працівнику) має бути їх зв'язок із результатами діяльності особи.

Основна заробітна плата повинна включати нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених розцінок за виконаний обсяг робіт (відпрацьований час, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Нараховані доходи відображаються за дебетом аналітичних рахунків, де формуються витрати на створення об'єктів діяльності підприємства (рахунки 15, 23, 91, 92, 93, 94) і кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Витрати на основну оплату праці

Таблиця 2.2.7

Витрати на робочу силу в розрахунку на одного штатного працівника підприємств України

(грн.)

Регіони (області)	Середньомісячні витрати - усього	у тому числі									
		пряма оплата	оплата за невідпрацьований час	премії та нерегулярні виплати	заробітна плата та інші доходи в натуральній формі	оплата житла працівників	соціальне забезпечення працівників	витрати на професійне навчання	витрати на культурно-побутове обслуговування	інші витрати	податки, що відносяться до витрат на робочу силу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Автономна Республіка Крим	3084	1876	160	92	7	3	813	5	36	51	42
	1432	877	69	48	3	6	373	2	11	32	11
Вінницька	2861	1785	153	68	4	1	779	5	21	43	2
	1302	803	69	45	2	1	342	2	5	21	12
Волинська	2607	1587	128	62	2	1	717	4	12	93	2
	1197	755	56	19	1	0,4	328	1	4	31	3
Дніпропетровська	3902	2253	222	124	12	5	1107	7	68	99	5
	1762	1043	100	46	3	1	481	3	31	43	10
Донецька	4476	2460	265	144	30	6	1258	9	95	129	79
	1950	1125	118	69	6	6	548	7	26	27	19
Житомирська	2681	1690	144	69	1	2	715	2	16	40	2
	1200	732	64	44	1	3	330	1	4	21	2
Закарпатська	2634	1640	135	67	21	1	699	4	15	51	2
	1373	852	71	34	1	2	378	2	2	21	10
Запорізька	3780	2156	213	125	6	8	1070	6	85	106	3
	1649	977	87	60	1	2	450	4	16	48	4
Івано-Франківська	2955	1768	155	128	4	3	798	3	28	67	2
	1509	904	79	64	4	2	412	3	12	27	2
Кіївська	3715	2307	195	117	2	3	973	8	27	77	6
	1847	1106	96	76	2	5	487	7	9	45	14
Кіровоградська	2939	1778	157	81	3	1	821	3	17	71	7
	1395	849	75	30	2	1	383	2	11	33	10
Луганська	3902	2169	264	68	27	4	1191	6	60	84	30
	1722	967	113	50	19	2	495	3	30	31	14
Львівська	3027	1831	163	94	11	25	810	6	21	63	3
	1461	871	73	61	5	10	397	2	11	27	3

Продовження 2.2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Миколаївська	3934	2264	199	136	6	14	1041	4	102	109	59
	1636	927	82	68	3	4	455	5	45	32	17
Одеська	3447	2089	170	133	12	3	897	5	85	52	2
	1527	905	74	45	4	2	447	3	15	23	9
Полтавська	3602	2073	183	167	11	9	1008	9	44	95	3
	1596	937	80	76	1	2	431	3	20	39	8
Рівненська	3375	1911	183	142	8	4	855	13	57	111	91
	1504	839	78	67	1	2	386	2	21	103	4
Сумська	3030	1781	157	78	6	5	841	4	31	122	4
	1449	853	72	44	2	2	392	2	15	65	4
Тернопільська	2447	1528	125	62	3	1	660	3	7	43	16
	1126	700	54	30	2	1	312	1	2	13	11
Харківська	3413	2074	168	108	8	4	938	4	31	74	3
	1435	885	65	34	8	5	395	2	11	29	3
Херсонська	2632	1641	135	66	5	3	714	3	17	36	12
	1350	819	69	32	3	2	375	2	10	27	12
Хмельницька	2836	1736	140	88	1	4	762	3	29	71	2
	1302	788	66	48	1	3	354	2	8	31	2
Черкаська	2914	1783	150	101	9	4	790	3	16	42	16
	1429	864	71	36	3	2	396	1	9	35	11
Чернівецька	2417	1531	111	66	8	2	644	3	9	34	10
	1109	711	46	21	1	0	289	7	3	20	10
Чернігівська	2660	1631	135	86	3	2	724	3	17	57	2
	1281	775	59	48	2	2	348	1	10	31	3
м. Київ	4961	3247	222	153	5	3	1228	6	20	74	3
	2381	1501	99	88	2	2	629	5	7	39	9
м. Севастополь	3277	2080	164	76	3	3	879	3	19	46	4
	1396	839	74	54	0,1	0,2	388	3	17	17	5
Україна	3754	2249	199	117	11	5	1017	6	47	83	19
	1692	1012	88	57	4	3	463	4	17	34	10

* Чисельник – 2010 рік, знаменник – 2006 рік.

Таблиця 2.2.8

Структура витрат на робочу силу підприємств України

(%)

Регіони (області)	Пряма оплата	Оплата за невідпрацьований час	Премії та нерегулярні виплати	Заробітна плата та інші доходи в натуральній формі	Оплата житла працівників	Соціальне забезпечення працівників	Витрати на професійне навчання	Витрати на культурно-побутове обслуговування	Інші витрати	Податки, що відносяться до витрат на робочу силу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Автономна Республіка Крим	60,7 62,0	5,2 4,7	3,0 3,3	0,2 0,2	0,1 0,4	26,4 25,5	0,1 0,2	1,2 0,8	1,7 2,1	1,4 0,8
Вінницька	62,4 62,4	5,4 5,2	2,4 3,4	0,1 0,1	0,0 0,0	27,2 25,8	0,2 0,2	0,7 0,4	1,5 1,6	0,1 0,9
Волинська	60,8 63,8	4,9 4,5	2,4 1,6	0,1 0,1	0,0 0,0	27,5 26,8	0,1 0,1	0,5 0,3	3,6 2,5	0,1 0,3
Дніпропетровська	57,7 59,6	5,7 5,6	3,2 2,6	0,3 0,2	0,1 0,1	28,4 27,0	0,2 0,2	1,8 1,7	2,5 2,4	0,1 0,6
Донецька	55,0 58,0	5,9 6,0	3,2 3,5	0,7 0,3	0,1 0,3	28,1 27,8	0,2 0,4	2,1 1,3	2,9 1,4	1,8 1,0
Житомирська	62,9 61,8	5,4 5,2	2,6 3,6	0,0 0,0	0,1 0,2	26,7 26,9	0,1 0,1	0,6 0,3	1,5 1,7	0,1 0,2
Закарпатська	62,2 62,7	5,1 5,1	2,6 2,4	0,8 0,1	0,0 0,2	26,5 27,0	0,2 0,1	0,6 0,2	1,9 1,5	0,1 0,7
Запорізька	57,0 59,9	5,6 5,2	3,3 3,6	0,2 0,1	0,2 0,1	28,3 26,9	0,2 0,2	2,3 0,9	2,8 2,9	0,1 0,2
Івано-Франківська	59,9 60,6	5,2 5,2	4,3 4,1	0,1 0,3	0,1 0,1	27,0 26,8	0,1 0,2	0,9 0,8	2,3 1,8	0,1 0,1
Київська	62,1 60,8	5,2 5,1	3,2 4,0	0,1 0,1	0,1 0,3	26,2 25,8	0,2 0,3	0,7 0,5	2,1 2,4	0,1 0,7
Кіровоградська	60,6 61,3	2,8 5,3	2,8 2,1	0,1 0,2	0,0 0,1	27,9 27,1	0,1 0,1	0,6 0,8	2,4 2,3	0,2 0,7

Продовження табл. 2.2.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Луганська	55,6	6,8	1,7	0,7	0,1	30,5	0,2	1,5	2,1	0,8
	56,4	6,5	2,9	1,1	0,1	28,5	0,2	1,7	1,8	0,8
Львівська	60,4	5,4	3,1	0,4	0,8	26,8	0,2	0,7	2,1	0,1
	60,5	4,9	4,1	0,3	0,7	26,7	0,1	0,7	1,8	0,2
Миколаївська	57,6	5,1	3,4	0,1	0,3	26,5	0,1	2,6	2,8	1,5
	57,3	4,9	4,1	0,2	0,2	27,4	0,3	2,7	1,9	1,0
Одеська	60,5	4,9	3,9	0,4	0,1	26,0	0,1	2,5	1,5	0,1
	60,0	4,8	2,9	0,3	0,1	28,6	0,2	1,0	1,5	0,6
Полтавська	57,7	5,1	4,6	0,3	0,2	28,0	0,2	1,2	2,6	0,1
	59,2	5,0	4,7	0,1	0,1	26,6	0,2	1,2	2,4	0,5
Рівненська	56,7	5,4	4,2	0,2	0,1	25,3	0,4	1,7	3,3	2,7
	56,2	5,2	4,4	0,1	0,2	25,3	0,1	1,4	6,8	0,3
Сумська	58,8	5,2	2,6	0,2	0,2	27,8	0,1	1,0	4,0	0,1
	59,3	4,9	3,0	0,2	0,1	26,7	0,1	1,0	4,4	0,3
Тернопільська	62,5	5,1	2,5	0,1	0,0	27,0	0,1	0,3	1,7	0,7
	62,9	4,7	2,6	0,1	0,0	27,3	0,1	0,2	1,1	1,0
Харківська	60,8	4,9	3,2	0,2	0,1	27,5	0,1	0,9	2,2	0,1
	62,5	4,4	2,3	0,5	0,4	26,9	0,1	0,7	2,0	0,2
Херсонська	62,4	5,1	2,5	0,2	0,1	27,1	0,1	0,6	1,4	0,5
	61,2	5,0	2,3	0,2	0,1	27,5	0,1	0,8	2,0	0,8
Хмельницька	61,3	4,9	3,1	0,0	0,1	26,9	0,1	1,0	2,5	0,1
	61,1	5,0	3,6	0,1	0,2	26,7	0,2	0,6	2,4	0,1
Черкаська	61,3	5,1	3,5	0,3	0,1	27,1	0,1	0,5	1,4	0,6
	61,2	4,9	2,5	0,2	0,2	27,1	0,1	0,6	2,4	0,8
Чернівецька	63,4	4,6	2,7	0,3	0,1	26,6	0,1	0,4	1,4	0,4
	65,3	4,0	1,8	0,1	0,0	25,3	0,6	0,3	1,7	0,9
Чернігівська	61,4	5,1	3,2	0,1	0,1	27,2	0,1	0,6	2,1	0,1
	61,0	4,6	3,7	0,2	0,1	26,8	0,1	0,8	2,4	0,3
м.Київ	65,3	4,5	3,1	0,1	0,1	24,8	0,1	0,4	1,5	0,1
	64,1	4,0	3,6	0,1	0,1	25,6	0,2	0,3	1,6	0,4
м. Севастополь	63,5	5,0	2,3	0,1	0,1	26,8	0,1	0,6	1,4	0,1
	61,2	5,1	3,8	0,0	0,0	27,0	0,2	1,2	1,2	0,3
Україна	59,9	5,3	3,1	0,3	0,1	27,1	0,2	1,3	2,2	0,5
	60,5	5,1	3,3	0,2	0,2	26,9	0,2	1,0	2,0	0,6

* Чисельник – 2010 рік, знаменник – 2006 рік.

Таблиця 2.2.9

Витрати на пряму оплату праці працівників підприємств України

(грн.)

Регіони (області)	Середньомісячні витрати на пряму оплату праці штатного працівника	у тому числі			Середньомісячні витрати на премії та нерегулярні виплати штатному працівнику	у тому числі		Середньомісячні витрати на оплату праці позаштатного працівника (сумісника, працюючого за цивільно правовим договором)
		оплата праці за тарифними ставками, відрядними розцінками, посадовими окладами	надбавки та доплати до трифних ставок та посадових окладів	премії та винагороди систематичного характеру		винагороди та підсумки роботи за рік	матеріальна допомога	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Автономна Республіка Крим	1876 877	1356 670	197 87	219 96	92 48	21 17	28 13	928 459
Вінницька	1785 803	1275 610	162 70	248 101	68 45	19 14	28 17	1026 401
Волинська	1587 755	1195 590	134 73	172 79	62 19	13 2	19 7	1093 459
Дніпропетровська	2253 1043	1562 742	230 114	355 149	125 46	27 9	22 12	1456 605
Донецька	2460 1125	1692 768	305 119	298 171	144 69	31 11	28 20	1357 548
Житомирська	1690 732	1248 564	160 65	211 77	69 44	11 7	24 11	902 500
Закарпатська	1640 851	1225 632	158 94	156 97	67 34	38 10	21 9	976 508
Запорізька	2156 977	1498 677	213 94	309 161	125 60	33 14	34 14	1019 574
Івано-Франківська	1768 904	1343 696	180 84	162 99	128 64	27 17	63 26	1162 543
Київська	2307 1106	1653 830	271 101	255 153	117 76	40 16	39 22	1310 660
Кіровоградська	1778 849	1313 629	223 104	174 89	81 29	8 10	30 10	942 387

Продовження табл. 2.2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Луганська	<u>2169</u> 967	<u>1526</u> 657	<u>252</u> 107	<u>255</u> 131	<u>68</u> 50	<u>11</u> 15	<u>13</u> 8	<u>1041</u> 429
Львівська	<u>1831</u> 871	<u>1337</u> 677	<u>188</u> 75	<u>203</u> 102	<u>94</u> 61	<u>25</u> 18	<u>31</u> 17	<u>1160</u> 642
Миколаївська	<u>2264</u> 926	<u>1614</u> 669	<u>252</u> 80	<u>291</u> 132	<u>136</u> 68	<u>31</u> 26	<u>41</u> 16	<u>1209</u> 472
Одеська	<u>2089</u> 904	<u>1549</u> 677	<u>199</u> 80	<u>212</u> 106	<u>133</u> 45	<u>37</u> 11	<u>42</u> 16	<u>1243</u> 576
Полтавська	<u>2073</u> 936	<u>1452</u> 671	<u>196</u> 91	<u>313</u> 146	<u>167</u> 76	<u>64</u> 25	<u>41</u> 19	<u>1110</u> 520
Рівненська	<u>1911</u> 839	<u>1396</u> 637	<u>234</u> 90	<u>197</u> 89	<u>142</u> 67	<u>43</u> 25	<u>36</u> 12	<u>987</u> 401
Сумська	<u>1781</u> 853	<u>1348</u> 686	<u>159</u> 74	<u>178</u> 82	<u>78</u> 44	<u>11</u> 8	<u>27</u> 11	<u>997</u> 403
Тернопільська	<u>1528</u> 700	<u>1169</u> 544	<u>122</u> 63	<u>166</u> 71	<u>62</u> 30	<u>14</u> 10	<u>14</u> 9	<u>540</u> 351
Харківська	<u>2074</u> 885	<u>1549</u> 665	<u>205</u> 97	<u>207</u> 106	<u>108</u> 34	<u>26</u> 7	<u>28</u> 9	<u>1289</u> 599
Херсонська	<u>1641</u> 819	<u>1245</u> 621	<u>151</u> 80	<u>153</u> 78	<u>66</u> 31	<u>10</u> 8	<u>14</u> 9	<u>1029</u> 442
Хмельницька	<u>1736</u> 789	<u>1317</u> 608	<u>149</u> 83	<u>181</u> 80	<u>88</u> 48	<u>30</u> 8	<u>26</u> 12	<u>775</u> 399
Черкаська	<u>1783</u> 864	<u>1344</u> 642	<u>174</u> 76	<u>175</u> 115	<u>101</u> 36	<u>27</u> 9	<u>34</u> 12	<u>1152</u> 624
Чернівецька	<u>1531</u> 711	<u>1206</u> 568	<u>140</u> 69	<u>116</u> 64	<u>66</u> 21	<u>13</u> 4	<u>24</u> 9	<u>1042</u> 556
Чернігівська	<u>1631</u> 775	<u>1255</u> 607	<u>138</u> 61	<u>164</u> 92	<u>86</u> 48	<u>16</u> 14	<u>31</u> 15	<u>776</u> 300
м. Київ	<u>3247</u> 1501	<u>2385</u> 1098	<u>219</u> 124	<u>445</u> 228	<u>153</u> 88	<u>47</u> 37	<u>29</u> 19	<u>11991</u> 937
м. Севастополь	<u>2080</u> 839	<u>1474</u> 639	<u>209</u> 77	<u>270</u> 106	<u>77</u> 54	<u>18</u> 9	<u>18</u> 6	<u>1082</u> 581
Україна	<u>2249</u> <u>1012</u>	<u>1621</u> <u>737</u>	<u>219</u> <u>98</u>	<u>280</u> <u>138</u>	<u>117</u> <u>57</u>	<u>30</u> <u>16</u>	<u>29</u> <u>15</u>	<u>1343</u> <u>607</u>

* Чисельник – 2010 рік, знаменник – 2006 рік.

Таблиця 2.2.10

Витрати на соціальне забезпечення працівників підприємств України

(грн.)

Регіони (області)	Середньомісячні витрати на одного штатного працівника – усього	у тому числі				
		внески до Пенсійно- го фонду	внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття	внески до Фонду страхування від нещасних випадків на виробництві	внески до Фонду страхування з тимчасової втрати працездатності	нараховано допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок підприємства (за перші п'ять днів непрацездатності)
1	2	3	4	5	6	7
Автономна Республіка Крим	813 373	681 298	35 14	24 13	33 29	17 7
Вінницька	779 342	655 273	33 13	25 13	31 30	18 9
Волинська	717 328	580 263	28 11	40 17	25 24	20 9
Дніпропетровська	1107 481	835 372	40 16	62 32	36 34	29 13
Донецька	1258 548	891 404	45 18	113 44	42 41	34 15
Житомирська	715 330	601 266	30 11	25 14	27 25	20 9
Закарпатська	699 378	600 308	29 14	24 15	26 30	16 8
Запорізька	1070 450	827 356	42 16	38 20	40 34	25 10
Івано-Франківська	798 412	668 334	32 14	23 14	29 31	19 11
Київська	973 487	806 387	42 16	35 21	42 36	22 12
Кіровоградська	821 383	672 308	32 14	34 17	29 28	25 10

Продовження табл. 2.2.10

1	2	3	4	5	6	7
Луганська	<u>1191</u>	<u>836</u>	<u>40</u>	<u>139</u>	<u>35</u>	<u>31</u>
	495	360	15	58	32	14
Львівська	<u>810</u>	<u>668</u>	<u>33</u>	<u>40</u>	<u>29</u>	<u>19</u>
	397	316	14	18	31	9
Миколаївська	<u>1041</u>	<u>840</u>	<u>41</u>	<u>35</u>	<u>36</u>	<u>25</u>
	455	347	14	17	32	11
Одеська	<u>897</u>	<u>767</u>	<u>39</u>	<u>27</u>	<u>36</u>	<u>19</u>
	447	329	15	13	31	9
Полтавська	<u>1008</u>	<u>800</u>	<u>45</u>	<u>37</u>	<u>38</u>	<u>26</u>
	431	339	16	16	33	11
Рівненська	<u>855</u>	<u>724</u>	<u>36</u>	<u>28</u>	<u>38</u>	<u>23</u>
	386	308	13	14	28	11
Сумська	<u>841</u>	<u>662</u>	<u>32</u>	<u>29</u>	<u>28</u>	<u>34</u>
	392	311	13	17	29	12
Тернопільська	<u>660</u>	<u>563</u>	<u>28</u>	<u>21</u>	<u>27</u>	<u>14</u>
	312	241	10	10	22	7
Харківська	<u>938</u>	<u>764</u>	<u>40</u>	<u>27</u>	<u>40</u>	<u>23</u>
	395	318	13	14	30	9
Херсонська	<u>714</u>	<u>599</u>	<u>32</u>	<u>24</u>	<u>30</u>	<u>14</u>
	375	295	13	16	28	9
Хмельницька	<u>762</u>	<u>633</u>	<u>31</u>	<u>23</u>	<u>28</u>	<u>23</u>
	354	285	11	12	26	9
Черкаська	<u>791</u>	<u>648</u>	<u>32</u>	<u>25</u>	<u>27</u>	<u>19</u>
	396	322	14	14	29	9
Чернівецька	<u>644</u>	<u>551</u>	<u>26</u>	<u>21</u>	<u>25</u>	<u>12</u>
	289	240	10	11	21	5
Чернігівська	<u>724</u>	<u>594</u>	<u>29</u>	<u>21</u>	<u>26</u>	<u>20</u>
	348	276	11	12	26	10
м.Київ	<u>1228</u>	<u>1055</u>	<u>54</u>	<u>29</u>	<u>53</u>	<u>23</u>
	629	524	23	19	47	11
м. Севастополь	<u>879</u>	<u>733</u>	<u>40</u>	<u>29</u>	<u>42</u>	<u>20</u>
	388	316	14	13	33	10
Україна	<u>1017</u>	<u>807</u>	<u>41</u>	<u>50</u>	<u>38</u>	<u>24</u>
	463	362	16	24	34	11

* Чисельник – 2010 рік, знаменник – 2006 рік.

Таблиця 2.2.11

*Витрати на роботу сил в розрахунку
на одну оплачену годину на підприємствах України*

(грн.)

Регіони (області)	Витрати в середньому на одну оплачену годину	У тому числі	
		штатного працівника	позаштатного працівника
Україна	<u>24,07</u>	<u>24,44</u>	<u>13,28</u>
	10,72	10,87	6,12
Автономна Республіка Крим	<u>19,24</u>	<u>19,68</u>	<u>9,43</u>
	9,06	9,22	4,76
Вінницька	<u>19,06</u>	<u>19,25</u>	<u>12,43</u>
	8,46	8,63	4,04
Волинська	<u>17,51</u>	<u>17,71</u>	<u>10,47</u>
	7,72	7,83	4,59
Дніпропетровська	<u>24,74</u>	<u>24,93</u>	<u>15,62</u>
	11,08	11,17	6,53
Донецька	<u>28,79</u>	<u>29,14</u>	<u>14,14</u>
	12,42	12,58	5,36
Житомирська	<u>17,54</u>	<u>17,72</u>	<u>10,79</u>
	7,73	7,80	5,37
Закарпатська	<u>16,83</u>	<u>17,06</u>	<u>10,82</u>
	8,83	8,89	6,43
Запорізька	<u>24,38</u>	<u>24,75</u>	<u>10,77</u>
	10,43	10,54	5,98
Івано-Франківська	<u>19,71</u>	<u>19,96</u>	<u>11,34</u>
	9,68	9,82	5,60
Київська	<u>24,63</u>	<u>24,95</u>	<u>14,48</u>
	11,59	11,84	6,01
Кіровоградська	<u>19,29</u>	<u>19,49</u>	<u>9,99</u>
	8,77	8,91	3,81
Луганська	<u>25,83</u>	<u>26,13</u>	<u>10,81</u>
	11,44	11,53	5,87
Львівська	<u>19,75</u>	<u>20,04</u>	<u>11,65</u>
	9,28	9,36	6,38
Миколаївська	<u>25,33</u>	<u>25,77</u>	<u>11,16</u>
	10,42	10,62	4,66
Одеська	<u>21,67</u>	<u>22,06</u>	<u>11,60</u>
	9,63	9,74	5,94
Полтавська	<u>23,21</u>	<u>23,48</u>	<u>12,64</u>
	10,11	10,20	6,21
Рівненська	<u>22,27</u>	<u>22,64</u>	<u>10,69</u>
	9,79	9,90	4,92
Сумська	<u>19,61</u>	<u>19,84</u>	<u>10,22</u>
	9,23	9,39	3,76
Тернопільська	<u>16,54</u>	<u>16,86</u>	<u>8,47</u>
	7,61	7,73	4,13
Харківська	<u>22,01</u>	<u>22,21</u>	<u>14,30</u>
	8,98	9,08	6,01
Херсонська	<u>17,09</u>	<u>17,36</u>	<u>10,18</u>
	8,56	8,65	4,66
Хмельницька	<u>18,44</u>	<u>18,81</u>	<u>8,08</u>
	8,33	8,48	4,06
Черкаська	<u>18,90</u>	<u>19,04</u>	<u>13,64</u>
	9,00	9,10	5,78
Чернівецька	<u>16,16</u>	<u>16,33</u>	<u>10,67</u>
	7,14	7,24	4,99
Чернігівська	<u>17,84</u>	<u>18,30</u>	<u>7,41</u>
	8,17	8,25	4,53
м. Київ	<u>30,36</u>	<u>31,21</u>	<u>16,35</u>
	14,52	14,87	8,34

* Чисельник – 2010 рік, знаменник – 2006 рік.

Таблиця 2.2.12

*Питома вага фонду оплати праці в обсягах
реалізованої продукції підприємствами України*

Регіони (області)	Роки			Зміна (+, -) за роками		
	2006	2008	2010	2008 до 2006	2010 до 2008	2010 до 2006
Автономна Республіка Крим	8,3	8,0	8,6	-0,3	0,6	0,3
Вінницька	7,3	7,2	6,8	-0,1	-0,4	-0,5
Волинська	4,6	3,9	4,6	-0,6	0,6	0,0
Дніпропетровська	4,8	5,0	5,2	0,2	0,2	0,4
Донецька	5,6	6,0	5,5	0,4	-0,5	-0,1
Житомирська	8,7	8,5	8,8	-0,2	0,3	0,1
Закарпатська	6,6	6,4	6,4	-0,2	0,0	-0,2
Запорізька	6,1	6,0	6,8	-0,1	0,9	0,8
Івано-Франківська	4,6	5,9	4,8	1,2	-1,1	0,1
Київська	5,6	5,7	5,6	0,1	-0,1	0,0
Кіровоградська	6,7	6,3	5,9	-0,4	-0,4	-0,8
Луганська	7,3	7,5	8,8	0,2	1,3	1,5
Львівська	7,9	8,1	7,9	0,2	-0,3	-0,1
Миколаївська	5,5	6,5	6,5	1,0	-0,1	1,0
Одеська	6,3	5,7	6,1	-0,6	0,5	-0,2
Полтавська	5,4	5,9	5,0	0,5	-0,9	-0,4
Рівненська	5,9	6,8	7,9	0,8	1,1	2,0
Сумська	10,0	9,5	9,4	-0,5	-0,1	-0,7
Тернопільська	7,5	7,2	5,7	-0,3	-1,5	-1,8
Харківська	5,9	5,7	6,1	-0,2	0,4	0,2
Херсонська	6,2	6,0	5,6	-0,2	-0,3	-0,5
Хмельницька	6,9	7,0	7,3	0,1	0,3	0,4
Черкаська	6,9	6,4	5,6	-0,6	-0,8	-1,4
Чернівецька	8,0	6,5	6,8	-1,5	0,3	-1,2
Чернігівська	8,9	8,7	7,9	-0,2	-0,8	-1,0
м.Київ	4,2	4,7	4,5	0,5	-0,1	0,3
м.Севастополь	6,7	6,7	5,0	-0,1	-1,7	-1,7
Україна	5,4	5,7	5,6	0,2	-0,1	0,2

Таблиця 2.2.13

Витрати на робочу силу в країнах
Європейського союзу в 2007 році

(свро)

Країни	Витрати на одного працівника, зайнятого повний робочий день			
	за місяць		за годину	
	2005	2009	2005	2009
Австралія	3660 ²	3890	25,15 ²	27,43
Бельгія	3720	4746	29,67	36,94
Болгарія	235	417	1,61	2,88
Греція	...	2749	...	17,70
Данія	4060	4826	30,74	36,11
Естонія	712	...	4,71	...
Ірландія	...	3964	...	28,05
Іспанія	2125	2921	15,53	20,02
Італія	24,41 ¹
Кіпр	2190	...	12,71	...
Латвія	449	897	2,91	6,02
Литва	545	866	3,62	5,69
Люксембург	4517	4666	31,40	31,56
Мальта	1523	1404	9,51	8,27
Нідерланди	...	4289 ¹	...	29,23 ¹
Німеччина	3769	3977	27,10	29,00
Польща	808	978	5,78	6,72
Португалія	1669	1724	11,70	11,84
Румунія	365	610	2,38	4,00
Словаччина	620	1144	4,59	8,15
Словенія	1699	1918	11,49	13,67
Сполучене королівство	4026	2933	24,89	19,11
Угорщина	1019	1078	6,57	7,31
Фінляндія	3531	3848 ¹	26,15	27,59 ¹
Франція	...	4282	...	32,21
Хорватія	...	1298	...	8,60
Чеська Республіка	949	1309	6,56	9,10
Швеція	4134	...	29,44	...
<i>Довідково</i>				
Російська Федерація	379	650	2,66	4,68
Україна	267 ³	356	1,69 ³	2,54

Примітка. ¹ – дані за 2008 рік, ² – дані 2004, ³ – дані 2006.

Таблиця 2.2.14

*Структура витрат на робочу силу по
країнах Європейського Союзу у 2007 році*

(% до загальних витрат)

Країни	Заробітна плата	Соціальні виплати	Інші витрати на робочу силу
Австрія	73,6	23,5	2,9
Бельгія	68,7	30,8	0,5
Болгарія	80,0	19,9	0,1
Данія	85,6	12,1	2,3
Естонія	73,6	25,1	1,3
Іспанія	73,3	25,0	1,7
Кіпр	85,0	15,0	0,0
Латвія	78,8	20,4	0,8
Литва	71,5	28,2	0,3
Люксембург	83,9	15,2	0,9
Німеччина	76,7	22,9	0,4
Португалія	77,5	21,2	1,3
Румунія	73,5	24,9	1,6
Словаччина	74,9	24,2	0,9
Словенія	82,7	14,0	3,3
Сполучене Королівство	82,7	14,6	2,7
Угорщина	71,1	26,1	2,8
Фінляндія	78,2	20,6	1,2
Франція	67,2	28,4	4,4
Чеська Республіка	72,3	26,9	0,8
Швеція	66,2	30,5	3,3
<u>Довідково</u>			
Російська Федерація	78,0	19,3	2,7
Україна	68,6	28,7	2,7

є основною частиною фонду доходів фізичних осіб підприємства і безпосередньо входять у собівартість виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Доходи працівників, нараховані за розрахунками основної заробітної плати безпосередньо пов'язані з продуктивністю праці: чим більший обсяг виконаних робіт, тим більший дохід працівників за прямими або прогресивними розцінками. Основна заробітна плата є базою нормального відтворення робочої сили.

Додаткова заробітна плата формується як матеріальна зацікавленість працівників у підвищенні ефективності створення об'єктів діяльності, зростання обсягів реалізації, поліпшення якості, збільшення величини елементів доданої вартості, підвищення продуктивності праці, показників рентабельності і вартості підприємства.

Для забезпечення стимулюючого впливу систем додаткової заробітної плати на ефективність праці працівників треба додержуватися деяких вимог:

- визначитися з метою преміювання, яка може полягати у підвищенні технічного рівня та якості продукції, продуктивності праці та обсягів реалізації, зниженні собівартості продукції через економію усіх видів витрат;

- встановлювати показники преміювання, які залежать від результатів праці тих або інших груп і категорій працівників;

- кількість показників не повинна перевищувати двох–трьох;

- умови та показники преміювання не повинні суперечити одне одному, щоб поліпшення одних показників (умов) не викликало погіршення інших.

Витрати на додаткову оплату праці пов'язані безпосередньо з діяльністю працівника по створенню об'єктів господарювання (виконанням обов'язків) підприємства і повинні відображатися разом з основною оплатою праці на відповідних аналітичних рахунках.

Заохочувальні виплати формуються як засіб матеріального стимулювання працівників у підвищенні власних якісних характеристик (класність водіїв транспортних засобів, висока професійна майстерність, знання та використання в роботі іноземної мови; науковий ступінь; додаткові відпустки; винагороди за вислугу років; премії за сприяння винахідництву та раціоналізації; інші заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці).

В бухгалтерському обліку заохочувальні виплати пропонується відображати як загальногосподарські витрати на дебеті рахунку 92 "Адміністративні витрати" за окремою статтею витрат та кредиті рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Заохочення є закономірним результатом позитивної оцінки дій працівника та результатів його праці.

Компенсаційні виплати – це винагорода працівникам з метою відшкодування їх витрат, які виникають поза процесом створення об'єктів господарської діяльності або відповідно до умовами виконання технологічного процесу на підприємстві. Для ведення обліку цих витрат необхідно використовувати рахунок 92 "Адміністративні витрати".

Соціальні виплати в трудових правовідносинах забезпечують загальний та спеціальний соціальний захист працівників підприємства за рахунок коштів роботодавця. Витрати на соціальні виплати формуються за дебетом рахунку 979 "Соціальні виплати підприємства" (за умови реформування фонду оплати праці і виплат, які не належать до нього, в фонд доходів фізичних осіб підприємства) і кредитом рахунку 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

Інвестиційний дохід – найважливіша категорія ринкової економіки, яка передбачає виплати працівникам за участь у статутному капіталі

підприємства та формуванні його земельних ресурсів, або колективне стимулювання персоналу через розподілення між ним певної частини чистого прибутку. Справедливий, чіткий і зрозумілий для всіх розподіл частини прибутку може набирати форми грошових виплат або передавання працівникам певної кількості акцій підприємства.

Нарахування інвестиційного доходу працівникам відображається за дебетом рахунку 970 "Виплати працівникам підприємства інвестиційного доходу" (рахунок 97 необхідно доповнити додатковим субрахунком) з виділенням рахунків 9701 "Виплати доходів від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах" і 9702 "Виплати працівникам і особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за земельні і майнові паї" та кредитом рахунків 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" і 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

Окремо звернемо увагу на розрахунки з власниками земельних і майнових паїв, які перебувають у спільній частковій власності і оренді (табл.2.2.15).

В 2010 р. укладено 4583,8 тис. договорів оренди земельної частки (паю). З них: 1847,3 тис. (40,3 %) укладено з господарствами, із земель яких виділено земельний пай, або їх правонаступниками; 657,7 тис. (14,3 %) - з фермерськими господарствами; 2079,4 тис. (45,4 %) - з іншими суб'єктами господарювання. Отже, переважну більшість договорів укладено з господарствами, із земель яких виділено земельну частку (пай), або їх правонаступниками. Селянами-пенсіонерами укладено 2 млн. 408,4 тис. договорів (52,5 %). За терміном дії договори укладено на: 1-3 роки - 404,4 тис. договорів (8,8 %); 4-5 років - 2163,2 тис. договорів (47,2 %); 6-10 років - 1503,2 тис. договорів (32,8%); 10 і більше років - 513,5 тис. договорів (11,2%). Переважну більшість договорів оренди укладено на строк до 5 років. Укладено договорів з відсотком орендної плати: до 1,5% - 343,1 тис. (7,5 %); від 1,5-3 % - 2403,7 тис. (52,4 %); від 3 % і більше - 1837,6 тис. (40,1 %). Площа земель, переданих в оренду власниками земельних часток (паїв), становила 17,0 млн. га або 62 % від площі розпайованих земель. Середній розмір орендної плати на рік становить 292,5 грн. за 1 гектар. Загальна сума виплат за оренду земельних часток (паїв) на 2010 рік становила 5 млрд. грн., у тому числі селянам-пенсіонерам - 2,2 млрд. гривень (44,3%). Серед форм орендної плати переважає натуральна форма - 70,5 %. Слід визнати, що це є негативним фактором, оскільки при розрахунках із селянами, ціни на сільгосппродукцію встановлюють самі керівники сільськогосподарських підприємств, і такі ціни, як підтверджують дослідження, є вищими за ринкові [264]. Земельні і майнові паї можуть використовуватися на правах оренди або спільної часткової власності. За передачу землі і майна в

Таблиця 2.2.15

Виплати за землю і майно, які перебувають в оренді
і спільній частковій власності сільськогосподарських підприємств

(тис.грн.)

Регіони (області)	Роки														
	2008					2009					2010				
	разом		в т.ч. за об'єктами			разом		в т.ч. за об'єктами			разом		в т.ч. за об'єктами		
			рослин- ництва	тварин- ництва	майнові паї			рослин- ництва	тварин- ництва	майнові паї			рослин- ництва	тварин- ництва	майнові паї
земельні частки (га)	майнові паї	земельні частки (га)	майнові паї	майнові паї	земельні частки (га)	майнові паї	земельні частки (га)	майнові паї	майнові паї	земельні частки (га)	майнові паї	земельні частки (га)	майнові паї	майнові паї	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Автономна Республіка Крим	95051,7	1526,3	95051,7	1442,7	83,6	115800,8	1773,1	115800,8	1353,9	419,2	142940,1	4580,2	142940,1	4053,5	526,7
Вінницька	184910,6	5061,3	184910,6	4029,6	1031,7	241379,9	7384,4	241379,9	4508,8	2875,6	288526,1	5861,9	288526,1	4977,5	884,4
Волинська	23938,1	1742,0	23938,1	1299,2	442,8	31592,1	1041,8	31592,1	569,4	472,4	34692,9	1151,0	34692,9	697,8	453,2
Дніпропетровська	220125,8	2975,6	220125,8	2570,1	405,5	301541,0	2109,1	301541,0	1754,0	355,1	365834,3	3887,6	365834,3	3664,2	223,4
Донецька	182626,6	3204,1	182626,6	2101,0	1103,1	228716,9	2006,1	228716,9	1833,3	172,8	297801,6	975,0	297801,6	819,6	155,4
Житомирська	47788,5	1877,2	47788,5	1141,0	736,2	69701,0	1762,4	69701,0	982,5	779,9	89801,7	2117,0	89801,7	1444,8	672,2
Закарпатська	2100,9	221,7	2100,9	190,2	31,5	2603,2	124,5	2603,2	112,0	12,5	2058,7	74,9	2058,7	41,7	33,2
Запорізька	201650,8	2602,3	201650,8	2474,9	127,4	270995,5	1831,7	270995,5	1651,8	179,9	338936,9	2202,5	338936,9	2008,5	194,0
Івано-Франківська	21592,6	375,1	21592,6	343,8	31,3	25772,2	76,2	25772,2	64,5	11,7	21176,0	116,2	21176,0	106,3	9,9
Київська	174731,7	5050,3	174731,7	4174,9	875,4	256190,2	4760,6	256190,2	3989,0	771,6	283101,5	4691,7	283101,5	4195,8	495,9
Кіровоградська	208094,0	2104,1	208094,0	1807,8	296,3	277644,9	2842,8	277644,9	2550,2	292,6	336438,8	1930,6	336438,8	1818,8	111,8

Продовження табл. 2.2.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Луганська	96074,1	2219,4	96074,1	1975,0	244,4	127034,7	2215,9	127034,7	1962,7	253,2	165582,1	1130,4	165582,1	835,6	294,8
Львівська	27711,7	816,7	27711,7	709,4	107,3	36962,9	487,2	36962,9	388,7	98,5	52950,3	362,6	52950,3	283,1	79,5
Миколаївська	156714,2	1503,2	156714,2	1401,2	102,0	217205,9	1591,2	217205,9	1482,5	108,7	292596,0	3340,1	292596,0	3228,1	112,0
Одеська	180449,3	2973,7	180449,3	2506,1	467,6	219504,2	2730,7	219504,2	2263,4	467,3	290685,4	6210,0	290685,4	5838,1	371,9
Полтавська	248881,9	2976,5	248881,9	2540,5	436,0	300756,7	3245,7	300756,7	2884,0	361,7	471993,4	3033,9	471993,4	2583,3	450,6
Рівненська	40505,4	1004,7	40505,4	646,8	357,9	66771,7	2312,3	66771,7	2058,7	253,6	94711,6	561,8	94711,6	356,1	205,7
Сумська	79521,6	2260,4	79521,6	1703,3	557,1	106617,8	3008,7	106617,8	2226,4	782,3	146679,8	2194,3	146679,8	1747,5	446,8
Тернопільська	89908,7	2218,2	89908,7	1960,1	258,1	112007,8	1559,2	112007,8	1414,7	144,5	140616,9	794,0	140616,9	719,3	74,7
Харківська	217229,7	3340,9	217229,7	2638,5	702,4	288835,9	2595,1	288835,9	2055,6	539,5	321755,7	4696,6	321755,7	4386,3	310,3
Херсонська	123320,4	1521,5	123320,4	1467,4	54,1	160689,2	856,7	160689,2	824,3	32,4	215354,6	877,3	215354,6	845,0	32,3
Хмельницька	111737,7	3213,8	111737,7	2698,4	515,4	140751,2	2008,7	140751,2	1426,2	582,5	188805,1	2386,0	188805,1	1602,0	784,0
Черкаська	220660,4	4062,2	220660,4	3040,3	1021,9	301173,5	6771,4	301173,5	5763,2	1008,2	340086,7	7078,0	340086,7	5375,3	1702,7
Чернівецька	17246,6	448,0	17246,6	379,1	68,9	23727,6	376,7	23727,6	326,7	50,0	35150,4	185,2	35150,4	126,6	58,6
Чернігівська	104623,5	3016,3	104623,5	2661,8	354,5	134297,1	2955,5	134297,1	2449,6	505,9	185409,0	14496,1	185409,0	13147,6	1348,5
м. Київ	79919,7	2572,8	79919,7	2477,2	95,6	122729,4	1000,5	122729,4	-	1000,5	115823,6	829,0	115823,6	548,9	280,1
Україна	3157116,2	60888,3	3157116,2	50380,3	10508,0	4181003,3	59428,2	4181003,3	46896,1	12532,1	5259509,2	75763,9	5259509,2	65451,3	10312,6

Систематизовано автором за даними <http://www.ukrstat.gov.ua/>

оренду нараховується орендна плата, а при спільній частковій власності формуються доходи від участі працівників у власності підприємства.

Нормативні документи не розмежовують в обліковому процесі виплати за оренду майнових і земельних паїв та їх використання на правах спільної часткової власності [142]. Нарахування доходів (орендної плати) рекомендується відображати за кредитом рахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" та дебетом рахунків:

23 "Виробництво" – на суму орендної плати за земельні ділянки та земельні частки (паї) та за виробничі необоротні активи, що прямо включається до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" – на суму орендної плати, що відноситься до загальновиробничих та адміністративних витрат і витрат на збут.

Безумовно, таке відображення доходів "орендної плати" на рахунках бухгалтерського обліку не може вважатися обґрунтованим. Так, по-перше, оренда земельних і майнових паїв – це процес формування ресурсів, а облік витрат пов'язаних з їх запозиченням ведеться на рахунку 95 "Фінансові витрати", по-друге, якщо плата за землю (фіксований сільськогосподарський податок) не формує виробничої собівартості, а зменшує фінансовий результат, то чому необхідно відносити до виробничих витрат орендну плату, по-третє, принциповим питанням слід вважати можливість розподілу орендної плати на аналітичні рахунки виробництва і визначення впливу на її величину працівників, що створюють об'єкти діяльності за центрами витрат.

Якщо земельні й майнові паї використовуються працівниками та особами, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством на праві участі у власності, то виникають відносини розподілу створеного чистого прибутку.

Таким чином, нарахування орендної плати необхідно відображати за дебетом рахунку 978 "Виплати підприємства, які не належать до фонду оплати праці" і кредитом рахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

Нарахування доходів від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством, за рахунок використання майнових і земельних паїв відображають за дебетом рахунку 978 "Виплати підприємства, які не належать до фонду оплати праці" і кредитом рахунку 672 "Розрахунки за іншими виплатами".

Запропонований підхід для обліку виплат, що не належать до фонду оплати праці дозволить узагальнювати інформацію в системі доходів працівників і осіб, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством за індивідуальним і колективним характером, а також достовірно оцінити витрати підприємства за джерелами їх формування. Крім того, це дозволить підвищити аналітичність інформації при

формуванні доданої вартості та розрахунку економічного потенціалу підприємств.

Щодо компенсації працівникам витрат за використання в господарській діяльності підприємства власного майна і виданих позик, то такі операції вважаються виплатами, які не належать до фонду оплати праці, а носять характер покриття витрат і поворотної допомоги, які не формують доходів та вартість робочої сили.

Нижче пропонуємо узагальнену кореспонденцію рахунків для відображення операцій з інвестиційними доходами працівників підприємства (табл. 2.2.16).

Таблиця 2.2.16

*Облікове відображення операцій підприємства,
пов'язаних з виплатами інвестиційних доходів працівникам*

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Відображено в складі витрат виплати інвестиційних доходів:		
• від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах	9784	671
• працівникам і особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за земельні і майнові паї	9785	672
2. Списано витрати, пов'язані з виплатами інвестиційних доходів:		
• від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах	443	9784
• працівникам і особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за земельні і майнові паї	443	9785
3. Виплачено (перераховано, списано) доходи, пов'язані з виплатами інвестиційних доходів:		
• від участі у власності підприємства працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах	671	30, 31
• працівникам і особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за земельні і майнові паї	672	30,31

Крім того, окремо необхідно обліковувати виплати, що визнаються доходами працівників і осіб, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством, та формують вартість робочої сили, але не належать до фонду доходів фізичних осіб підприємства. Призначення таких виплат полягає в тому, що їх складові покликані забезпечити для працівників підприємства умови життя, за яких вирішувалися б потреби щодо відпочинку, лікування, харчування, культурного розвитку. Така політика спрямована на задоволення потреб працівників, дозволяє їм повністю розкрити і реалізувати свій фізичний і інтелектуальний потенціал та, в результаті, забезпечити економічний розвиток самого підприємства. Вона полягає у наданні працівникам підприємства набору додаткових соціальних благ та гарантій, які покликані, перш за все, забезпечити

потреби працівників та їх родин, а також стимулювати до подальшої роботи саме на цьому підприємстві.

Наявність виплат, що не належать до фонду оплати праці часто стає вирішальним фактором мотивації працівника до співпраці з тим чи іншим підприємством. Склад таких доходів розширюється для різних рівнів та груп персоналу, проте, в загальному вигляді до цих виплат належать [67]:

- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;

- соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною, з народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми);

- внески підприємств згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їхніх сімей;

- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно з діючим законодавством та колективними договорами;

- надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

- суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

- витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язані з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом;

- компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, що виплачується за рішенням суду;

- винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їхнє використання;

- витрати на добові (у повному обсязі) в період відраджень;

- компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість згідно з чинним законодавством;

- надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених чинним законодавством;

- витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибпромислового флотів, а також харчування льотної складу цивільної авіації при виконанні завдань польоту, які можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються в період відраджень;

- витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм;

- вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією;

- вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

- витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом;

- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;

- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів: витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень);

- витрати на проведення корпоративних свят, культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб;

- оплата за працівника одержаних ним позик;

- оренда квартири, оплата квартплати та комунальних послуг;

- витрати на використання майна підприємства працівниками з особистою метою;

- витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників;

- вартість житла, переданого у власність працівникам;

- витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я;

- матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;

- суми матеріальної та благодійної допомоги, виплачені особам, які не перебувають у трудових відносинах з підприємством;

- доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

При узагальненні виплат найчастіше використовують такі класифікаційні ознаки: порядок виплати → індивідуальні і колективні;

джерело покриття → доходи і чистий прибуток; відношення до створення доданої вартості → формуються в системі доданої вартості і зменшують активи підприємства.

Для облікового відображення операцій підприємства, пов'язаних з доходами, що не належать до фонду оплати праці, пропонуємо використовувати наступні рахунки бухгалтерського обліку:

✓ 978 "Виплати підприємства, які не належать до фонду оплати праці";

✓ 9781 "Виплати працівникам підприємства, що носять індивідуальний характер";

✓ 9782 "Виплати індивідуального характеру особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством";

✓ 9783 "Виплати підприємства, що носять колективний характер витрат".

Нижче пропонуємо кореспонденцію рахунків для відображення операцій за виплатами, які не належать до фонду оплати праці (табл.2.2.17).

Таблиця 2.2.17

*Облікове відображення операцій підприємства,
пов'язаних з виплатами, які не належать до фонду оплати праці*

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Відображено в складі витрат виплати, які не належать до фонду оплати праці:		
• працівникам, за доходами, що носять індивідуальний характер	9781	663
• особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за доходами індивідуального характеру	9782	685
• що носять колективний характер витрат	9783	23, 63
2. Списано витрати, пов'язані з виплатами, які не належать до фонду оплати праці:		
• працівникам, за доходами, що носять індивідуальний характер	79	9781
• особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за доходами індивідуального характеру	79	9782
• що носять колективний характер витрат	79	9783
3. Виплачено (перераховано, списано) доходи, пов'язані з виплатами, які не належать до фонду оплати праці:		
• працівникам, за доходами, що носять індивідуальний характер	663	30, 31
• особам, які не перебувають в трудових відносинах з підприємством за доходами індивідуального характеру	685	30, 31
• що носять колективний характер витрат	23, 63	30, 31

Виплати підприємства, що не належать до фонду оплати праці є базою для нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне

страхування і податку на доходи фізичних осіб відповідно до діючого законодавства [152; 155].

Від успішного використання підприємством виплат, що не належать до фонду оплати праці, залежить ефективність праці і розвиток економічного потенціалу. За таких умов можна визначити, що, чим продуктивнішою та ефективнішою є праця, тим більше має бути створено споживчої вартості та життєвих благ, що в цілому повинно підвищувати рівень людського життя.

Значною складовою вартості робочої сили є витрати підприємства на соціальне страхування працівників. В цьому випадку на вартість робочої сили впливає сума єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, яка в свою чергу залежить від його ставки, що визначається за класом професійного ризику виробництва (табл.2.2.18).

Таблиця 2.2.18

*Фрагмент класифікації галузей економіки
та видів робіт за професійним ризиком виробництва*

Клас професійного ризику виробництва	Код згідно з Класифікацією видів економічної діяльності	Галузь економіки та види робіт	Розмір єдиного внеску
1	2	3	4
1	74.30.0	Технічний контроль та аналіз	36,76
2	74.12.0	Діяльність у сфері бухгалтерського обліку	36,77
3	80.30.0	Вища освіта	36,78
4	64.11.0	Діяльність національної пошти	36,79
5	67.13.2	Фінансові консультації	36,80
6	74.20.1	Діяльність у сфері архітектури; інженерна та технічна діяльність, пов'язана з будівництвом	36,82
7	22.11.0	Книговидавнича справа	36,83
8	74.83.0	Секретарські послуги, послуги з перекладу та експедиторська робота	36,85
9	92.20.0	Діяльність у сфері радіомовлення та телебачення	36,86
10	60.24.9	Діяльність інших видів наземного вантажного транспорту	36,88
11	05.01.3	Надання послуг, пов'язаних з риболовством	36,90
12	55.11.0	Готелі з ресторанами	36,92
13	22.23.0	Палітурна та оздоблювальна справа	36,93
14	52.72.1	Ремонт радіотелевізійної, аудіо- та відеоапаратури	36,95
15	23.20.0	Продукти нафтоперероблення	37,00
16	70.11.0	Підготовка до продажу або здавання внайми нерухомості	37,04
17	18.10.1	Виробництво одягу з шкіри	37,06
18	11.10.1	Видобування нафти	37,13
19	62.10.2	Діяльність авіаційного вантажного транспорту, підпорядкованого розкладу	37,16

Продовження табл. 2.2.18

1	2	3	4
20	11.10.2	Видобування природного газу	37,17
21	15.11.0	Виробництво м'яса і субпродуктів	37,18
22	01.21.0	Розведення великої рогатої худоби	37,19
23	51.21.0	Оптова торгівля зерном та кормами для тварин	37,26
24	01.41.0	Надання послуг у рослинництві	37,30
25	60.21.2	Діяльність трамвайного транспорту	37,33
26	29.60.0	Виробництво зброї та боєприпасів	37,39
27	35.30.0	Будування повітряних та космічних літальних апаратів	37,45
28	15.20.0	Промислове виробництво риби	37,51
29	24.42.0	Виробництво фармацевтичних препаратів	37,58
30	22.33.1	Тиражування записів програмного забезпечення комп'ютерів	37,60
31	24.17.0	Виробництво синтетичного каучуку	37,61
32	29.71.0	Виробництво побутових електроприладів	37,65
33	21.11.0	Виробництво паперової маси	37,66
34	15.61.1	Виробництво борошна	37,77
35	74.20.2	Діяльність у сфері геології та геологорозвідування	37,78
36	32.10.0	Виробництво деталей електронного устаткування	37,86
37	28.22.0	Виробництво радіаторів і бойлерів (котлів) центрального опалення	37,87
38	24.30.0	Виробництво лаків та фарб	37,96
39	32.20.1	Виробництво апаратури для трансляції та ретрансляції передач	37,97
40	63.11.0	Транспортне оброблення вантажів	37,99
41	10.10.2	Відкрите видобування кам'яного вугілля	38,00
42	15.71.0	Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах	38,03
43	27.53.0	Лиття легких металів	38,05
44	36.13.0	Виробництво кухонних меблів	38,10
45	28.21.0	Виробництво металевих резервуарів, цистерн і контейнерів	38,11
46	26.11.0	Виробництво листового скла	38,19
47	17.21.0	Виробництво бавовняних тканин	38,24
48	29.52.2	Виробництво (без ремонту) будівельних машин і обладнання	38,26
49	26.30.0	Виробництво керамічної плитки	38,28
50	33.10.3	Ремонт (спеціалізований) медичного, хірургічного й ортопедичного устаткування	38,45
51	28.62.0	Виробництво інструменту	38,47
52	29.11.4	Монтаж та встановлення двигунів і турбін	38,52

Продовження табл. 2.2.18

1	2	3	4
53	29.13.0	Виробництво кранів і клапанів	38,54
54	29.53.3	Ремонт (спеціалізований) машин для сільгосппродуктів перероблення	38,57
55	23.10.0	Виробництво коксопродуктів	38,66
56	36.22.0	Виробництво ювелірної продукції	38,74
57	26.65.0	Виробництво виробів з волокнистого цементу	39,01
58	29.31.0	Виробництво сільськогосподарських тракторів	39,02
59	13.10.2	Відкрите видобування залізної руди	39,10
60	05.01.1	Ловля риби	39,48
61	10.30.0	Видобування та агломерація торфу	39,76
62	13.20.9	Видобування та збагачення руд інших кольорових, рідкісних та дорогоцінних металів	39,90
63	37.10.3	Оброблення відходів та брухту дорогоцінних металів	40,19
64	13.10.1	Підземне видобування залізної руди	40,40
65	12.00.0	Видобування уранової і торісової руд	42,61
66	20.10.0	Лісопилне та стругальне виробництво, просочування деревини	42,72
67	10.10.1	Підземне видобування кам'яного вугілля	49,70

Окремо визначено, що для бюджетних установ єдиний соціальний внесок становить 36,3 відсотка; для підприємств, які використовують працю найманих працівників із числа осіб льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації (пілоти, штурмани, бортінженери, бортмеханіки, бортрадисти, льотчики-наглядачі) і бортоператорів, які виконують спеціальні роботи в польотах, - 45,96 відсотка; підприємств, які використовують працю фізичних осіб за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою - підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у свідоцтві про державну реєстрацію його як підприємця), - 34,7 відсотка.

Актуальним залишається питання розрахунку оптимального розміру ставок єдиного соціального внеску. Наявна класифікація галузей економіки та видів робіт за професійним ризиком виробництва, фрагмент якої представлено в табл. 2.2.18, не дозволяє сформулювати реальну вартість робочої сили. Встановлення ставок для окремих видів діяльності є незрозумілим та нелогічним.

Наприклад, для бюджетних установ (незалежно від визначеного їм класу професійного ризику виробництва) єдиний внесок встановлено в розмірі 36,3% від суми нарахованої заробітної плати. Водночас,

наприклад, у вищій освіті, де велика частка бюджетного фінансування така ставка становить 36,78 %.

Якщо особа професійно займається наданням бухгалтерських послуг та консультацій, то її діяльність відноситься до другого класу ризику, де ставка єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування становить 36,77 %. Якщо ж бухгалтер працює, наприклад, на підприємствах, що займаються підземним видобуванням камінного вугілля, то його діяльність характеризується як шістдесят сьомий клас ризику, для якого застосовується ставка 49,7 %.

Немає також, чіткого визначення кожного виду діяльності. Для прикладу, незрозуміло які саме послуги необхідно віднести до бухгалтерських (2-й клас ризику), а які до фінансових (5-й клас ризику).

Тобто, очевидно, що такий підхід до формування єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування необхідно суттєво переглянути.

Для порівняння, в Росії до 2010 року діяв єдиний соціальний внесок, загальна ставка якого становила 26 %. З 01.01.2010 р. Росія відмовилась від єдиного внеску та знову впровадила нарахування соціальних внесків за окремими фондами, які в загальному становлять 34 % та в 2011 році розподіляються в пенсійний фонд – 26 %, фонд соціального страхування – 2,9 %, федеральний фонд обов'язкового медичного страхування – 3,1 %, територіальний фонд обов'язкового медичного страхування – 2 % [131].

Загальна сума обов'язкових соціальних внесків в республіці Білорусь становить, як і в Росії 34 % (пенсійний фонд – 28 %, фонд соціального страхування – 6 %) [134].

За умов, що в Україні мінімальна ставка єдиного соціально внеску становить 36,3 % (для бюджетних установ), вартість вітчизняної робочої сили за рахунок соціальних платежів буде значно вищою.

Було б корисним скористатися досвідом Російської Федерації, де законодавці знайшли вирішення цієї проблеми. За російським законодавством, для одержання права на зниження соціальних платежів фіксується заробітна плата попереднього року, що доводиться в середньому на працівників цього підприємства, за винятком 10% найбільш високооплачуваних співробітників. І тільки, якщо ця середня заробітна плата перевищує 50 000 руб. у рік на одного працюючого, підприємство одержує право на зниження платежів до соціальних фондів.

Слід звернути увагу, що існує перелік виплат працівникам які здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (див. с. 32 – 35 монографії).

Щодо витрат на податки, які включаються до вартості робочої сили, то до цієї категорії витрат за діючим законодавством можна віднести адміністративно-господарські санкції, що сплачуються підприємствами за

кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте інвалідом, зокрема: підприємства, де середньооблікова чисельність працюючих інвалідів менша за встановлений законодавством норматив, щороку сплачують санкції у сумі середньої річної заробітної плати на відповідному підприємстві, а підприємства, на яких працює від 8 до 15 осіб - в розмірі половини середньої річної заробітної плати на відповідному підприємстві [188].

Ідеологія запропонованих підходів до формування витрат підприємства на робочу силу полягає в тому, що чим більший обсяг доданої вартості від доходів діяльності з якомога меншими матеріальними та прирівняними до них витратами на її створення буде досягатися, тим вищою буде його продуктивність. У результаті такої ефективної роботи можна розраховувати на значний розмір витрат підприємства на робочу силу.

2.3. Облік податкових платежів підприємства

Основним елементом впливу на формування економічного потенціалу підприємства за допомогою системи державного регулювання є податки. Саме податки є важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання і окремих громадян. Вони мають стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави.

Наразі на економічний потенціал підприємства впливає сукупність податків та зборів, які визначаються Податковим кодексом України і забезпечують розподіл створеної доданої вартості. Всі податкові платежі розподіляються на загальнодержавні та місцеві податки і збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

- ✓ податок на прибуток підприємств;
- ✓ податок на доходи фізичних осіб;
- ✓ податок на додану вартість;
- ✓ акцизний податок;
- ✓ збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- ✓ екологічний податок;

✓ рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

✓ рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;

✓ плата за користування надрами;

✓ плата за землю;

✓ збір за користування радіочастотним ресурсом України;

✓ збір за спеціальне використання води;

✓ збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

✓ фіксований сільськогосподарський податок;

✓ збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

✓ мито;

✓ збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

✓ збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків і зборів належать:

✓ податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

✓ єдиний податок;

✓ збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

✓ збір за місця для паркування транспортних засобів;

✓ туристичний збір.

Серед основних інструментів державної підтримки малого підприємництва є спрощена система оподаткування, тобто заміна цілого ряду податків загальної системи, одним податком, який, до того ж, обраховується за спрощеними правилами.

Податкові платежі в структурі доданої вартості формуються з використанням системи елементів оподаткування, зокрема: об'єктів оподаткування; бази оподаткування; ставок податку; порядку обчислення податків; податкових періодів; строків та порядку сплати податків; податкових пільг та порядку їх застосування.

До об'єктів оподаткування які визначаються явищами, предметами чи процесами, внаслідок наявності яких підприємство сплачує податки, належать:

1. Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

2. Загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід працівників платників податку.

3. Постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю, а також імпорт та експорт товарів і послуг.

4. Операції з підакцизними товарами (продукцією) щодо їх реалізації, власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам, ввезення на митну територію України, втрат що перевищують встановлені норми.

5. Колісні транспортні засоби, судна, літаки і вертольоти, при першій реєстрації їх в Україні.

6. Обсяги та види:

✓ забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

✓ забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

✓ відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів;

✓ палива, реалізованого податковими агентами;

✓ радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

✓ електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

7. Фактичні обсяги нафти та нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

8. Сума добутків відстаней відповідних маршрутів транспортування (переміщення) на обсяги природного газу та аміаку, транспортованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

9. Обсяг видобутої вуглеводневої сировини, як основний фізичний показник фінансового доходу в умовах як регульованого, так і відкритого сегментів ринку вуглеводів.

10. Обсяг корисних копалин (мінеральної сировини): видобутих з надр і відходів та погашених (втрат у надрах під час видобування).

11. Площа об'єктів житлової нерухомості (житлові будинки, прибудови, квартири, котеджі, кімнати, садові і дачні будинки).

12. Земельна ділянка, яка спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального

користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

13. Торгові патенти на окремі види підприємницької діяльності (продаж товарів, надання побутових послуг, торгівля валютними цінностями, діяльність у сфері розваг).

14. Вартість проживання (ночівлі) туристів на території адміністративно-територіальної одиниці.

15. Земельні ділянки (частки, паї) які перебувають у власності або користуванні.

16. Площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

17. Вартість відпущеної електричної та теплової енергії.

18. Вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів (населення, бюджетні установи, підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, суб'єкти господарювання для власних потреб).

19. Ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

20. Спеціальне використання води водокористувачами для потреб діяльності:

а) фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з використанням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;

б) спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів:

- гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

- водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

- рибництва – фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

21. Використання лісових ресурсів:

а) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

б) деревина, заготовлена під час проведення заходів:

- поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

- розчищення лісових ділянок, вкритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

в) другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

г) побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувачь, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

д) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

22. Виручка, одержувана від реалізації в оптово-роздільній торгівельній мережі алкогольних напоїв та пива.

23. Операції з імпорту, експорту та транзиту товарів через митний кордон.

Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Під час нарахування доходів працівникам підприємства у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Податкова база за своїм змістом є об'єктом оподаткування, скоригованим і підготовленим до застосування податкової ставки, обчисленню суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Податкові ставки можна згрупувати за ознаками класифікації: базові; граничні; абсолютні та відносні. Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку. Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком. Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Характер співвідношення ставки податку й одиниці оподаткування дозволяє виділити кілька підвидів відносних ставок: відносно-процентні – встановлюються у відсотках до одиниці оподаткування; відносно-кратні – співвідношення розміру податку й одиниці оподаткування встановлюється у величинах, кратних певному показнику (неоподаткованому мінімуму, мінімальній заробітній платі); відносно-грошові – встановлюються у формі певної грошової суми на частину об'єкта оподаткування.

Порядок обчислення суми податку визначається алгоритмом, який передбачає множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів. Обчислення податку проходить кілька стадій: 1) визначення об'єкта оподаткування; 2) визначення бази оподаткування; 3) вибір ставки податку; 4) застосування податкових пільг; 5) розрахунок суми податку.

Обчислюється податок у межах одного податкового періоду, але здійснюватися це може декількома способами. Необхідно розмежовувати способи обчислення податку й способи сплати податку.

Спосіб обчислення податку характеризує особливість визначення бази. Залежно від способів обчислення розмежовують: 1) кумулятивний – податкова база розраховується наростаючим підсумком. На конкретну дату визначається оподатковувана база, зменшена на суму пільг, якими користується платник на цю дату. У кожний момент виплати доходу визначається загальна сума виплат конкретній особі. При цьому сума зменшується на розмір податку, що був утриманий раніше; 2) некумулятивний – кожна частина доходу оподатковується податком окремо, поза зв'язку з іншими джерелами доходів. Цей спосіб простіший, ніж попередній, він не вимагає складної і громіздкої системи розрахунків, хоча за його рахунок важко забезпечити стабільне надходження коштів у бюджет.

Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податковим періодом може бути календарні: рік, квартал, місяць, день.

Найчастіше податковий період збігається зі звітним. Але в деяких випадках їх необхідно розмежувати. Підставою такого розмежування є збіг або розбіжність обов'язку щодо сплати податку й обов'язку звітності щодо сплати цього податку.

Строком сплати податку визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Строк сплати податку обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі: відстрочки; розстрочки; податкового кредиту.

Відстрочка являє собою перенесення граничного строку сплати повної суми податку на більш пізній строк під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені.

Розстрочка являє собою розподіл суми податку на певні частини із встановленням строків сплати цих частин.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, є надання ним доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків;

Податковий кредит визначається як сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Податкова пільга – передбачене звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, або сплата ним податку та збору в меншому розмірі. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку;
- в) встановлення зниженої ставки податку;
- г) звільнення від сплати податку.

Зменшення об'єкта з метою оподаткування можна класифікувати: а) за видами платників: повні – надаються всім платникам; часткові – надаються певним категоріям платників; б) за строками: постійні – діючі постійно протягом тривалого періоду часу; тимчасові – діючі протягом певного, обмеженого періоду (підприємства з іноземними інвестиціями); надзвичайні – надаються у зв'язку з появою певних раптових обставин; в) за елементами об'єкта: майнові – відрахування певної частини оподаткованого майна; прибуткові відрахування – застосовуються до частини доходу платника залежно від виду діяльності.

В системі обліку нараховані податкові платежі відображаються за рахунок:

1. Виробничої собівартості продукції за прямими витратами (рахунок 23 "Виробництво");
2. Загальновиробничих витрат (рахунок 91 "Загальновиробничі витрати");
3. Адміністративних витрат (рахунок 92 "Адміністративні витрати");
4. Витрат на збут (рахунок 93 "Витрати на збут");
5. Інших витрат пов'язаних з господарською діяльністю (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати", 99 "Надзвичайні витрати");
6. Витрат на придбання і формування первісної вартості майна (рахунок 15 "Капітальні інвестиції");
7. Доходів від реалізації об'єктів діяльності (рахунок 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи");
8. Фінансових результатів господарської діяльності (рахунок 79 "Фінансові результати");
9. Доходів персоналу підприємства (рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам");
10. Витрат на соціальні потреби підприємства (рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності").

На визначених рахунках бухгалтерського обліку податки збільшують витрати або зменшують доходи і прибуток підприємства та доходи працівників.

Крім інформації вище визначених рахунків, для формування податку на прибуток використовується рахунок 98 "Податок на прибуток". На ньому ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового

зобов'язання і відстроченого податкового активу. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення його до фінансових результатів.

Рахунок 98 "Податки на прибуток" має такі субрахунки: 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"; 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій".

На субрахунку 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" ведеться облік суми витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності. Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається на цьому субрахунку без зменшення на суму зменшення податку на прибуток, внаслідок обчислення податку на прибуток від алгебраїчної суми прибутку від звичайної діяльності та збитку від надзвичайних подій (згорнутий результат).

На субрахунку 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" ведеться облік нарахованої суми витрат з податку на прибуток від надзвичайних подій.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з доходів працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету призначено рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами". За кредитом цього рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" має такі субрахунки: 641 "Розрахунки за податками"; 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"; 643 "Податкові зобов'язання"; 644 "Податковий кредит".

На субрахунку 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються підприємством.

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються з підприємства.

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 "Податковий кредит" ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Сучасні підходи до обліку податкових платежів на рахунках є

дискусійними. Наприклад, А. М. Пташник притримується думки про недоцільність об'єднувати облік за всіма видами платежів до бюджету лише на одному рахунку. Хоча, як зауважує автор, така методика характерна для багатьох розвинутих країн світу. На думку дослідника більш коректним був підхід, що застосовувався до прийняття нових правил обліку в 2000 році, коли використовувалися три рахунки: 65 "Розрахунки по позабюджетних платежах", 67 "Податкові розрахунки" і 68 "Розрахунки з бюджетом" [193].

К. О. Гутуряк вважає незрозумілим невідповідність назв рахунків податкового кредиту (644) та податкового зобов'язання (643) своєму економічному змісту [41].

Все наведене вище свідчить, що сучасна система обліку податкових платежів не спроможна створювати інформацію для ефективного управління ними як складовою створеної доданої вартості підприємства.

Рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" не дозволяє оцінити вплив податкових платежів на економічний потенціал підприємства, оскільки на ньому відображаються не властиві цьому рахунку операції. Згідно класифікації рахунків за економічним змістом рахунок 64 належить до групи розрахункових. Тобто його інформаційні ресурси можуть лише вказувати на податкову заборгованість підприємства перед бюджетом. Разом з тим, сама структура рахунку не носить жодного інформаційного навантаження. Розмежувати податкові платежі на податки (субрахунок 641) та обов'язкові платежі (субрахунок 642) досить складно, оскільки в Податковому кодексі України така класифікація не наведена. Крім того, некоректним є застосування субрахунків 643 та 644, які використовуються лише у випадках авансових платежів та носять транзитний характер.

В таких умовах, для формування систематизованої інформації про нараховані суми податкових платежів, слід використовувати рахунок 98 "Податкові платежі підприємства", на якому доцільно виділити чотири субрахунки.

Субрахунок 981 "Податок на додану вартість" - призначений для обліку суми витрат з податку на додану вартість. По дебету цього рахунку відображається суми податкового кредиту та суми, що належать до сплати у бюджет, а по кредиту - суми податкового зобов'язання.

Субрахунок 982 "Податок на доходи працівників" використовується для узагальнення сум, що утримуються з доходів персоналу підприємства. По кредиту цього рахунку відображаються утримані суми податку з доходів працівників, а по дебету – суми визнаного податкового зобов'язання перед бюджетом.

На субрахунок 983 "Податок на прибуток" обліковуються суми витрат з податку на прибуток. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – списання його на фінансові

результати.

На субрахунку 984 "Податки на інші об'єкти та за спрощеною системою оподаткування" відображаються суми витрат за податками, які передбачені Податковим кодексом України, та облік яких не ведеться на інших субрахунках рахунку 98. Крім того, на цьому рахунку узагальнюється інформація щодо оподаткування підприємств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування. По кредиту цього рахунку відображається списання витрат за цими податками на фінансові результати, а по дебету – суми визнаного податкового зобов'язання перед бюджетом.

Нижче пропонуємо кореспонденцію рахунків для відображення в бухгалтерському обліку податкових платежів (табл. 2.3.1).

Таблиця 2.3.1

Кореспонденція рахунків з обліку податкових платежів підприємства

Назва господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Рахунок 982 "Податок на додану вартість"			
1.1. Нараховано податковий кредит за податком на додану вартість	981	63	12400
1.2. Нараховано суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість	70	981	17500
1.3. Відображено суму податкового зобов'язання, що належить до сплати в бюджет	981	64	5100
Рахунок 982 "Податок на доходи працівників"			
2.1. Нараховано суму податку з доходів працівників	66	982	15400
2.2. Відображено суму податку з доходів працівників для сплати в бюджет	982	64	15400
Рахунок 983 "Податок на прибуток"			
3.1. Нараховано податок на прибуток	983	64	24900
3.2. Відображено суму податку на прибуток, що належить для сплати в бюджет	79	983	24900
Рахунок 984 "Податки на інші об'єкти та за спрощеною системою оподаткування"			
4.1. Відображено суми податків за іншими об'єктами та за єдиною системою оподаткування, що належать для сплати в бюджет	79	981	7400
4.2. Нараховано суму податків на інші об'єкти та за єдиною системою оподаткування	981	64	7400

Заборгованість підприємства за податковими зобов'язаннями повинна відображатися на рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами" в розрізі двох субрахунків:

- 641 "Загальнодержавні податки";
- 642 "Місцеві податки".

Аналітичний облік на субрахунках 641 "Загальнодержавні податки" та 642 "Місцеві податки" повинен забезпечувати розрахунки за видами податкових платежів.

Узагальнена схема обліку податкових платежів як складової доданої вартості підприємства зображена рис. 2.3.1.

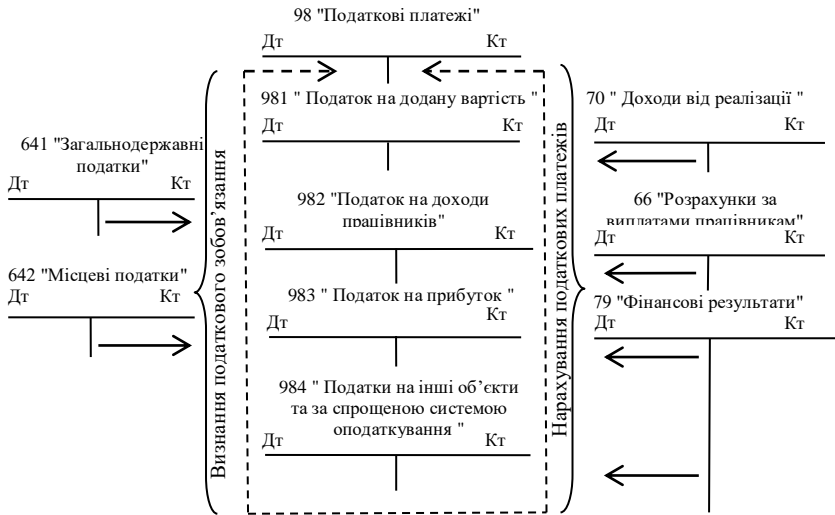


Рис. 2.3.1. Схема обліку формування податкових платежів підприємства

Запропонований підхід дозволить уникнути впливу податкових платежів на собівартість об'єктів господарської діяльності, створить умови для забезпечення контролю за їх нарахуванням відповідальними особами апарату управління підприємством. Створена система обліку податкових платежів буде відповідати їх сутності як інструменту розподілу доходів, що і притаманно податковій системі.

2.4. Облік фінансових результатів від об'єктів діяльності підприємства

В сучасних умовах господарювання прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємства, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є формою доходу його власників. Господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату.

Позитивний фінансовий результат (прибуток) характеризується перевищенням доходів над витратами, які були понесені для їх одержання, а негативний (збиток) – навпаки. Алгоритм розрахунку фінансового результату підприємства визначається формами фінансової звітності.

Прибуток – це мета, заради якої здійснює діяльність підприємство. Така важлива роль прибутку зумовлена його функціями: оціночної, резервної, розподільчої, стимулюючої, соціальної.

Оціночна – характеризує ефект господарської діяльності підприємства, а за величиною прибутку визначається його фінансова стійкість, інвестиційна привабливість, а також економічний потенціал.

Резервна – прибуток формується як резервна складова доданої вартості, яка може бути використана на приріст майна підприємства, збільшення оплати за робочу силу та доходів на загальнодержавні і регіональні потреби.

Розподільча – полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу доданої вартості господарської діяльності підприємства для задоволення потреб власників і господарюючої системи.

Стимулююча – прибуток визначає мету діяльності підприємства і є джерелом забезпечення його сталого розвитку і стійкого фінансового стану.

Соціальна – прибуток через його розподіл задовольняє різноманітні соціальні потреби персоналу підприємства, його власників, населення на регіональному рівні та суспільства в цілому. Етична поведінка, яку очікують від власників підприємства, відображає справедливий взаємозв'язок прибутку і загального добробуту. Тому створеного прибутку повинно бути достатньо не тільки для задоволення фінансових потреб самого підприємства, а й для фінансування суспільних потреб.

На формування прибутку впливають різні фактори, які можна класифікувати таким чином:

- матеріально-технічні – використання більш прогресивних і економічних основних засобів і виробничих запасів;
- організаційно-управлінські – створення нових об'єктів господарської діяльності та інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- економічні – пошук внутрішніх резервів господарської діяльності шляхом аналітичних досліджень;
- соціальні – забезпечення належних умов праці, відпочинку і підвищення кваліфікації персоналу;
- екологічні – виробництво екологічно чистої продукції та застосування безвідходних технологій;
- ринково-маркетингові – формування попиту покупців;
- господарсько-правові – формування державою довгострокової (стратегічної) і поточної (тактичної) економічної і соціальної політики, спрямованої на реалізацію та оптимальне узгодження інтересів суб'єктів господарювання і споживачів, різних суспільних верств і населення в цілому;
- адміністративні – організація державного управління

підприємницькою діяльністю суб'єктів господарювання через державне замовлення, ліцензування, патентування і квотування, сертифікацію та стандартизацію, застосування нормативів та лімітів, регулювання цін і тарифів, створення інвестиційних, податкових та інших пільг, надання дотацій, компенсацій та субсидій.

Всі фактори, що визначають величину прибутку матеріалізуються через збільшення обсягів реалізації об'єктів діяльності підприємства (ОР) і цін (Ц), зменшення виробничої собівартості (BC), оптимізацію структури (СТ) і асортименту продукції (АП), адміністративних витрат (AB), витрат на збут (BЗ) і соціальних витрат (CB). Схематично це можна подати таким чином:

- ціни (Ц) $\rightarrow \max$;
- виробнича собівартість (BC) $\rightarrow \min$ та/або BC:Ц $\rightarrow \min$;
- асортимент (АП) $\rightarrow \max$;
- структура асортименту (СТ) $\rightarrow \text{opt}$;
- адміністративні витрати (AB), витрати на збут (BЗ) і соціальних витрат (CB) $\rightarrow \text{opt}$ та/або AB:Ц $\rightarrow \min$, BЗ:Ц $\rightarrow \min$;

• (Ц - BC) $\rightarrow \max$ та/або за умови, що збільшення ціни відбувається більшими темпами, ніж виробничої собівартості, тобто з одиниці продукції підприємство одержує максимум прибутку (ПО);

• (ОР x ПО) $\rightarrow \max$ та/або за умови, що збільшення одного з показників буде відбуватися більшими темпами, ніж іншого, при зростанні кінцевого результату – прибутку.

Формування прибутку за факторами (Ц-BC) $\rightarrow \max$ і (ОР x ПО) $\rightarrow \max$ є стратегічним завданням підприємства. При цьому може бути декілька напрямів цієї стратегії:

- ✓ перший – передбачає, що реалізація товару відбувається за максимально можливими цінами при мінімальних обсягах;
- ✓ другий – протилежний першому, коли ціни визначаються мінімальними, а обсяг реалізації при цьому максимально зростає;
- ✓ третій – золота середина, ціни і обсяги реалізації формуються між максимальною і мінімальною величинами при забезпеченні максимального прибутку.

Одержання прибутку забезпечується умовами беззбиткової діяльності підприємства, при якій споживча вартість (чистий дохід) об'єкта господарювання:

- ✓ збільшується, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ збільшується, а витрати на його створення не змінюються;
- ✓ збільшується більшими темпами, ніж витрати на його створення;
- ✓ не змінюється, а витрати на його створення зменшуються;
- ✓ зменшуються меншими темпами, ніж витрати на його створення.

Загальна схема формування прибутку підприємства подана на рис.

2.4.1.



Рис. 2.4.1. Формування чистого прибутку (збитку) підприємства

На практиці широко використовується велика кількість показників прибутку підприємства, сукупність яких всебічно відбиває ефективність всіх видів господарської діяльності. Охарактеризуємо зміст кожного показника прибутку (рис. 2.4.2 – 2.4.6).

Крім визначених показників фінансових результатів за звітністю, інформаційні ресурси обліку на кожному підприємстві дозволяють формувати дані про результати: фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій (рис.2.4.7 – 2.4.9).

Для оцінки економічного потенціалу підприємства за його прибутком доцільно використовувати наступні показники: валовий прибуток, операційний прибуток; інвестиційний прибуток; фінансовий прибуток; прибуток від звичайної діяльності; прибуток від надзвичайних подій; прибуток від господарської діяльності; чистий прибуток; нерозподілений прибуток; розподілений прибуток.

Валовий прибуток характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємства за центрами витрат і центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції та загальновиробничим управлінням, а також визначення виробничої собівартості. Показник дає змогу визначити скільки валового прибутку створюється виробничими підрозділами підприємства.

Прибуток від операційної діяльності – свідчить про ефективність операційних витрат, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами. Ці витрати безпосередньо беруть участь у виготовленні та реалізації продукції і створюють прибуток від операційної діяльності.

Прибуток від звичайної діяльності дозволяє вивчити привабливість підприємства за визначеними умовами господарювання відповідно до діючих положень внутрішніх і зовнішніх нормативних документів та з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві, і які можливо передбачити. В даному випадку показник прибутку узагальнює і дає якісну оцінку рівня формування прибутку від усіх витрат, які можливо передбачити на підприємстві.

Прибуток від господарської діяльності узагальнює рівень ефективності всіх поточних витрат, які можливо передбачити (звичайних), а також випадкових (надзвичайних), що виникають у процесі господарювання. Сума цих витрат безпосередньо впливає на загальний фінансовий результат і рівень ефективності господарської діяльності.

Інвестиційний прибуток формується в процесі господарських операцій інвестиційної діяльності при списанні (ліквідації, реалізації) необоротних активів і одержанні доходів від розміщення майна підприємства в господарській діяльності інших суб'єктів підприємництва.

1. Валовий прибуток

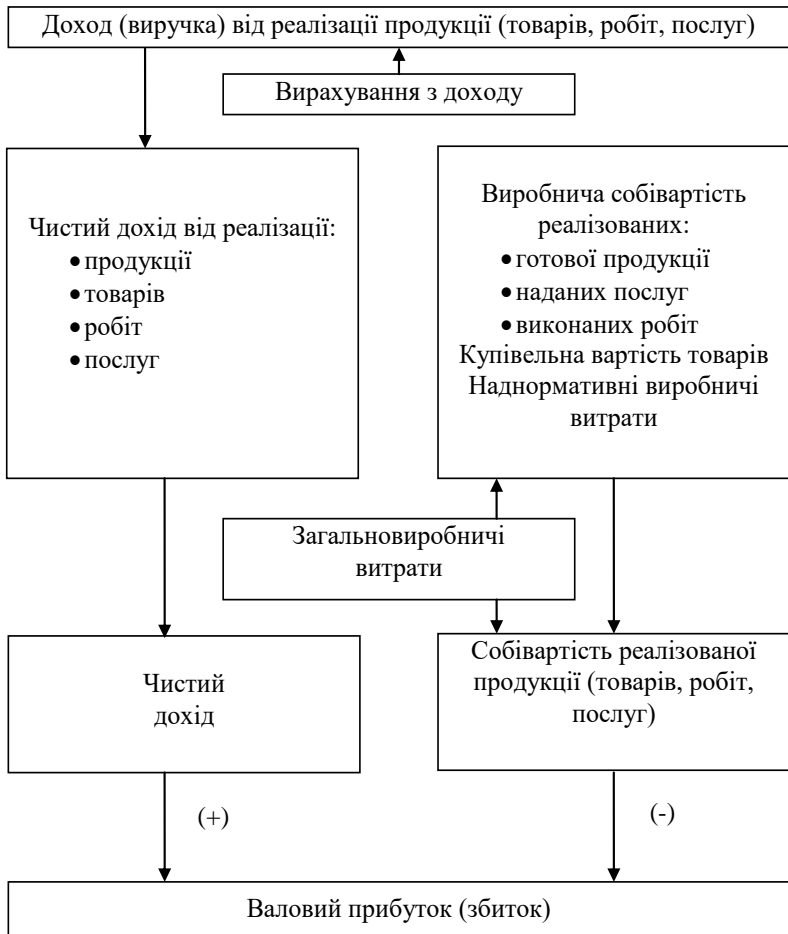


Рис. 2.4.2. Формування валового прибутку підприємства

2. Фінансові результати від операційної діяльності



Рис. 2.4.3. Формування фінансових результатів від операційної діяльності

3. Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування

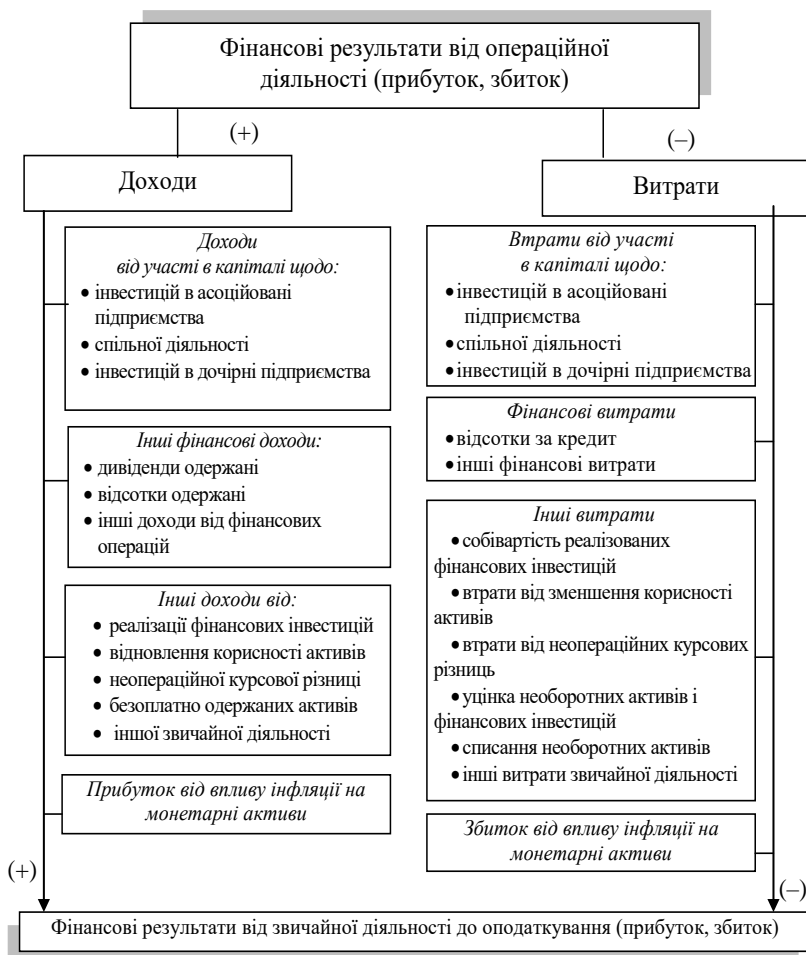


Рис. 2.4.4. Формування фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування

4. Фінансові результати від звичайної діяльності

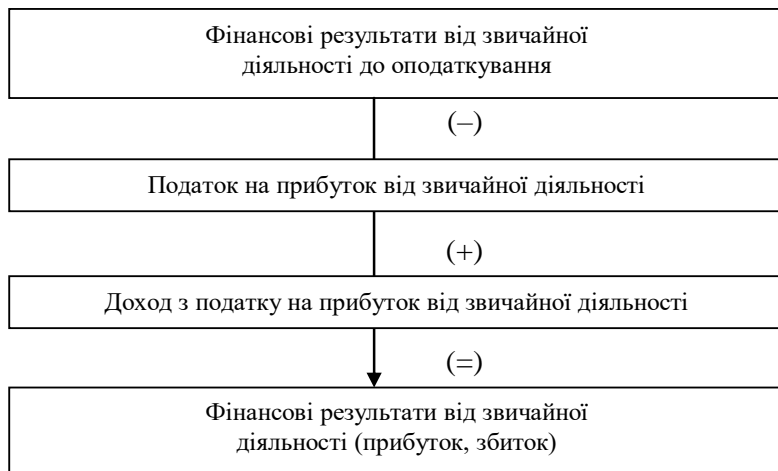


Рис. 2.4.5. Формування фінансових результатів від звичайної діяльності

5. Чистий прибуток (збиток)

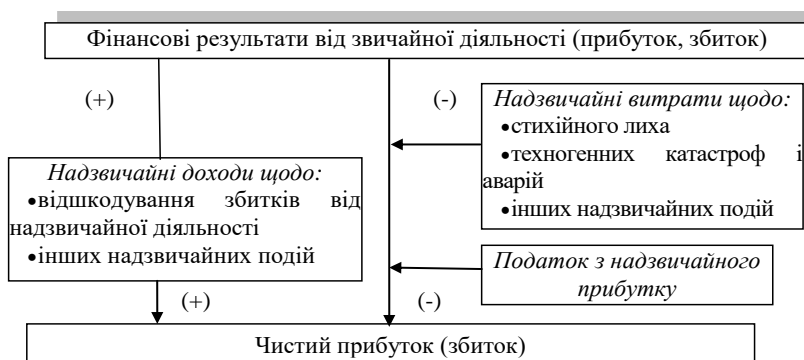


Рис. 2.4.6. Формування чистого прибутку (збитку) підприємства

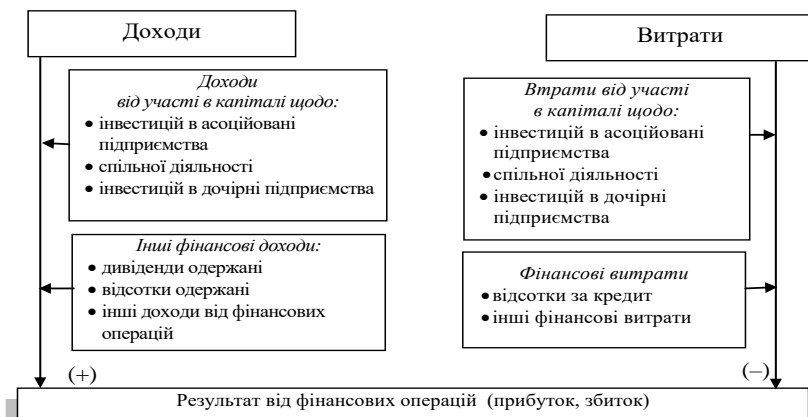


Рис. 2.4.7. Формування результатів діяльності від фінансових операцій

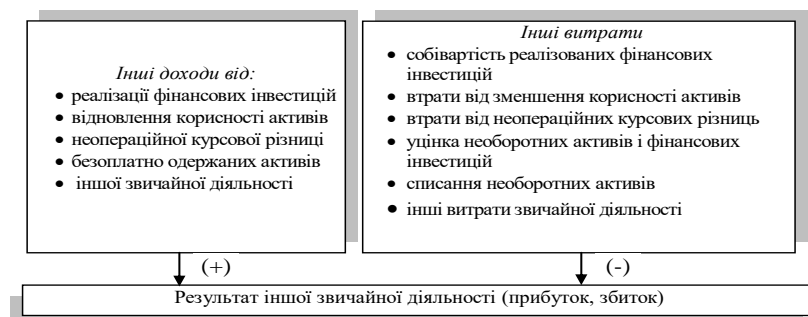


Рис. 2.4.8. Формування результатів від іншої звичайної діяльності

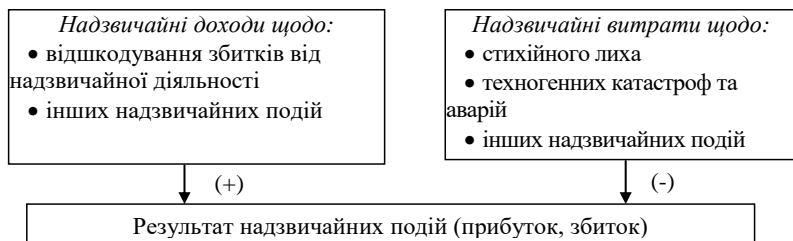


Рис. 2.4.9. Формування результатів від надзвичайних подій

Фінансовий прибуток формується в процесі господарських операцій, складовою яких є еквіваленти грошових коштів.

Прибуток від надзвичайних подій формується в процесі порівняння доходів і витрат від подій або операцій, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Водночас у створеному фінансовому результаті фокусуються інтереси власника і держави, які зацікавлені в тому, щоб прибуток був значним і постійно зростав, але сперечаються за співвідношення у його розподілі. При цьому прибуток, що залишається після сплати податків, є чистим прибутком, надходить у повне, нічим не регламентоване для підприємства користування. Виходячи з цього, доцільно розраховувати два показники прибутку господарської діяльності: для оцінки загальної ефективності підприємства та його ефективності для власників.

За допомогою першого показника держава буде оцінювати можливість здійснення підприємництва за відповідним видом економічної діяльності, а за другим показником власники будуть визначати доцільність господарювання та його інвестування.

При цьому методологічно правильним було б визначення створеного прибутку з усіма видами податкових платежів, а чистого прибутку – за їх вирахуванням.

Формування фінансового результату (прибутку, збитку) здійснюється за рахунок кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів підприємства. Підприємство є суб'єктом господарювання, який створює і реалізує різноманітні об'єкти, кожний з яких має певну собівартість та приносить певну виручку.

Головним завданням розрахунку затрат на виробництво продукції є не механізм встановлення бажаної ціни, а виявлення тих напрямів роботи де можливо отримати прибуток. Це потребує розуміння динаміки витрат, їх зміни в залежності від тих чи інших факторів: цін на ресурси, обсягів збуту готової продукції, і, понад усе, асортименту.

Отже, прибуток надходить підприємству у вигляді грошових коштів від продажу кожної одиниці продукції, робіт, послуг, товарів. Втім, ці кошти не можна розглядати як вільні, оскільки з них ще слід вирахувати витрати на матеріальні ресурси, оплату праці, соціальні гарантії, податкові платежі та капітальні вкладення щодо оновлення основних засобів в сумі нарахованої амортизації. І тільки після того, як ці витрати будуть вираховані повністю, залишок грошових коштів формує прибуток підприємства.

Всю сукупність показників прибутку можна розглядати як складову системи показників управління підприємством.

Якщо підприємство прагне підвищити величину прибутку, йому, звісно, слід або скоротити витрати, або збільшити чистий дохід. Величина

прибутку підвищується завдяки:

- продажу продукції за вищими цінами;
- продажу більших обсягів прибуткової продукції;
- зменшення собівартості реалізованої продукції, а також рівня адміністративних витрат і витрат на збут;
- оптимізації асортименту реалізованої продукції щодо збільшення питомої ваги більш прибуткових її видів.

Наведені фактори можуть спричинити різний вплив на зміну суми валового фінансового результату підприємства (табл. 2.4.1).

Таблиця 2.4.1

Характеристика впливу окремих факторів на валовий фінансовий результат діяльності підприємства

Фактор	Характеристика впливу
1	2
Обсяг реалізації продукції	Збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки
Структура і асортимент реалізованої продукції	При зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток
Виробнича собівартість одиниці продукції	Діє обернено пропорційно: зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки
Ціна за одиницю продукції	Діє прямо пропорційно: збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно. Так, сукупна дія впливу на фінансовий результат обсягів реалізованої продукції відображається в інтегрованих показниках зміни асортименту і структури реалізованої продукції (послуг, товарів, робіт).

Вплив фактора асортименту проявляється в установленні певного набору товарів, робіт, послуг з різними цінами і собівартістю. Зрозуміло, що заміна одного товару на інший (з іншим рівнем прибутковості) веде до збільшення чи зменшення загальної маси прибутку. Звичайно, підприємство намагається створювати найбільш рентабельні товари з метою максимізації прибутку. Разом з тим, необхідність утримувати певну нішу на ринку обумовлює реалізацію і менш прибуткових товарів.

Дія фактора структури за своїм характером подібна до впливу асортименту. Однак, у даному випадку змінюється не номенклатура товарів (робіт, послуг), а питома вага окремих з них у загальному обсязі

реалізації. Збільшення питомої ваги більш прибуткових товарів (робіт, послуг) за рахунок менш прибуткових веде до збільшення загальної маси прибутку, і навпаки. Водночас, можливості підприємств впливати на прибуток через даний фактор досить обмежені, оскільки структура реалізації продукції та надання послуг визначаються потребами ринку.

Зарубіжні підприємства для оцінки господарської діяльності використовують наступні показники:

1. EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) – операційний прибуток до вирахування витрат (процентів) із залучення фінансових ресурсів і податків:

$$EBIT = \text{ЧП} + \text{ПЗ} + \text{П},$$

де ЧП – чистий прибуток; ПЗ – витрати (проценти) із залучення коштів; П – податки.

2. EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization) – прибуток до вирахування витрат із залучення фінансових ресурсів (проценти), податків і амортизації (A):

$$EBITDA = \text{ЧП} + \text{ПЗ} + \text{П} + \text{A} = \text{EBIT} + \text{A}$$

3. EBIAT (Earnings Before Interest After Tax) – прибуток до вирахування витрат із залучення фінансових ресурсів:

$$EBIAT = \text{ЧП} + \text{ПЗ}$$

4. NOPAT (Net Operating Profit After Tax) – чистий прибуток:

$$\text{NOPAT} = \text{ЧП}$$

Аналіз наукових узагальнень системи показників вартісного управління підприємством, які поєднують різні його сторони, процеси та функції дозволяє стверджувати, що вони спрямовані на обґрунтування методик відображення процесу створення вартості через прибуток. Найбільш відомі з них – економічна додана вартість (Economic Value Added, EVA) і ринкова додана вартість (Market Value Added, MVA). Показники EVA і MVA за алгоритмом розрахунку форм фінансової звітності підприємств України дозволяють оцінювати вигоду, яку приносить господарська діяльність власникам.

Показник ринкової доданої вартості (MVA) розраховується як різниця між ринковою оцінкою підприємства, активи якого розглядаються єдиним майновим комплексом (товаром) та величиною авансованих у підприємство активів. На MVA впливають два чинники – ринкова вартість підприємства та обсяг інвестицій в його активи. Якщо зростає обсяг інвестицій і ринок позитивно оцінює їх перспективи, то зростає і величина MVA. Крім абсолютної величини може бути розрахована ще й відносна величина MVA, що визначається відношенням MVA до величини власного капіталу підприємства.

Економічна додана вартість (EVA) є чистим прибутком підприємства зменшеним на величину розподіленого прибутку між власниками та іншого використання поза господарською діяльністю. Цей показник

застосовують для оцінки ефективності діяльності підприємства з позиції розвитку його економічного потенціалу.

EVA дозволяє відповісти на питання власників підприємства: який вид фінансування (власний або позиковий) і який розмір активів необхідний для одержання певного обсягу прибутку. Крім того, EVA визначає поведінку власників підприємства: спрямовувати чистий прибуток у підприємницьку діяльність або, навпаки, сприяти його відтоку.

За допомогою показника EVA дається оцінка ефективності господарювання через призму того, як об'єкти діяльності підприємства, його авансовані активи і власники оцінюються ринком. Показник EVA залежить від рівня цін і витрат на об'єкти діяльності, обсягів господарювання, асортименту товарів, вартості залучення фінансових ресурсів (обсягів, структури і ціни), податкової політики і поведінки власників щодо використання чистого прибутку (рис. 2.4.10).

При розрахунку показника EVA необхідно здійснювати багато коригувань величин прибутку, активів і фінансових ресурсів, представлених у фінансовій звітності українських підприємств, що, власне, і відрізняє його від чистого прибутку. Модель (рис. 2.4.10) максимізується за такими основними параметрами: середньорічна вартість активів; чистий прибуток; середньозважена ціна фінансових ресурсів. Такі параметри для цієї економіко-математичної моделі є найвагомішими і їх вплив є найсильніший.

Розглянемо наступні три варіанти формування показника EVA:

- $EVA = 0$, власник одержує прибуток на рівні розподіленої величини, що формує ефективність інвестування у підприємство однаково з альтернативними фінансовими вкладеннями. Балансова вартість чистих активів підприємства не змінюється;

- $EVA > 0$, підприємство створює чистий прибуток для подальшого вкладення в господарську діяльність. Балансова вартість чистих активів підприємства збільшується;

- $EVA < 0$, підприємство руйнує раніше створену економічну додану вартість. Балансова вартість чистих активів підприємства зменшується.

Наведені показники вартісного управління виступають лише мірою цінності підприємства для власників через створену частину доданої вартості. Створена додана вартість в частині відтворення неспоживних активів, вартості робочої сили і податкових платежів, яка має прямий вплив на чистий прибуток підприємства залишається поза увагою управління. У якості критерію оцінки ефективності діяльності підприємства, обраний лише один показник, про який ще в 1890 році написав Альфред Маршалл – підприємницький або управлінський прибуток.

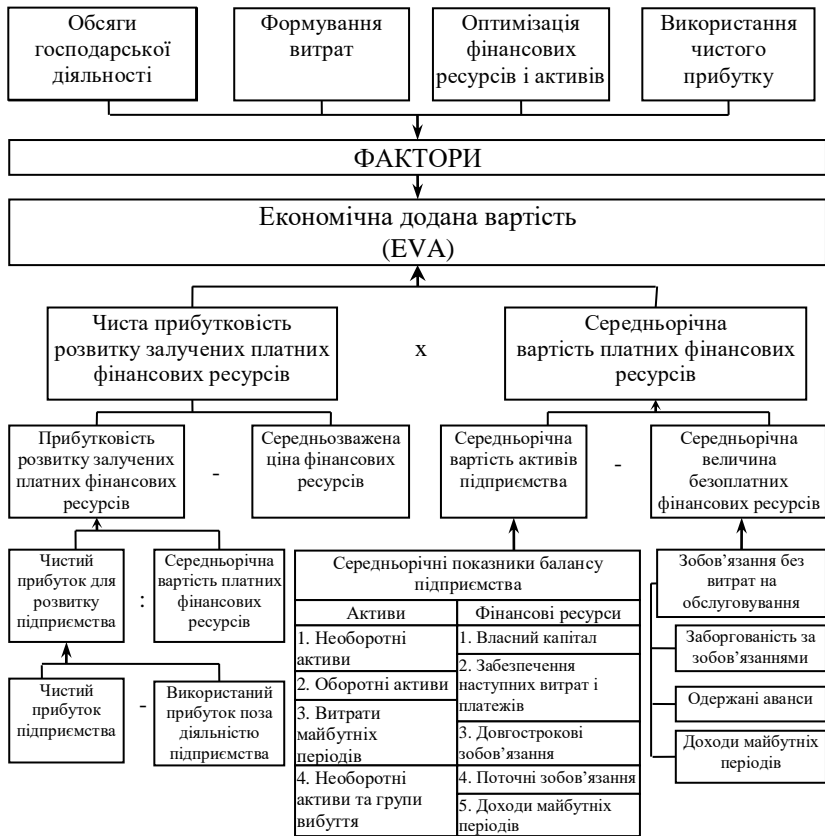


Рис.2.4.10. Концептуальна схема формування економічної доданої вартості за показниками бухгалтерського обліку підприємств України

Таким чином, зарубіжний інвестор в процесі оцінки підприємства вивчає його діяльність за показниками:

- чистий прибуток;
- чистий прибуток з нарахованими процентами при залученні кредитів;
- чистий прибуток з податками;
- чистий прибуток з амортизацією;
- чистий прибуток з амортизацією, податками та нарахованими процентами при залученні кредитів;

- чистий прибуток для розвитку підприємницької діяльності підприємства (економічна додана вартість);
- вартість підприємства та її приріст в динаміці (показник ринкової доданої вартості).

Стан формування чистого прибутку від господарської діяльності як складової економічного потенціалу підприємств України наочно продемонстровано в табл. 2.4.2.

Таблиця 2.4.2

*Створений чистий прибуток (збиток)
підприємствами України в 2010 році*

(млн. грн.)

Регіони	Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
1	2	3	4	5	6
Автономна Республіка Крим	-923,9	55,0	1965,8	45,0	2889,7
Вінницька	713,0	57,5	2059,8	42,5	1346,8
Волинська	47,9	55,2	1354,8	44,8	1306,9
Дніпропетровська	13120,7	54,7	31418,5	45,3	18297,8
Донецька	4781,5	60,4	17356,6	39,6	12575,1
Житомирська	-163,2	52,8	825,7	47,2	988,9
Закарпатська	-264,8	63,7	446,3	36,3	711,1
Запорізька	3318,8	56,9	5614,1	43,1	2295,3
Івано-Франківська	-840,4	67,9	1039,0	32,1	1879,4
Київська	66,9	58,4	6630,8	41,6	6563,9
Кіровоградська	1259,5	62,4	2135,2	37,6	875,7
Луганська	-2124,1	57,9	2400,8	42,1	4524,9
Львівська	-590,4	60,3	2904,7	39,7	3495,1
Миколаївська	1152,7	60,0	2155,9	40,0	1003,2
Одеська	-1652,5	55,4	4351,2	44,6	6003,7
Полтавська	3532,4	57,8	6290,1	42,2	2757,7
Рівненська	-613,4	54,2	595,6	45,8	1209,0
Сумська	42,2	54,5	1271,5	45,5	1229,3
Тернопільська	59,5	59,9	1064,4	40,1	1004,9
Харківська	578,6	55,8	6060,1	44,2	5481,5
Херсонська	-27,2	56,2	1115,7	43,8	1142,9
Хмельницька	549,8	59,4	1329,2	40,6	779,4
Черкаська	1021,2	60,4	2567,8	39,6	1546,6
Чернівецька	-312,5	64,9	422,9	35,1	735,4
Чернігівська	1109,1	55,3	2170,0	44,7	1060,9
м. Київ	-9948,7	55,7	49114,7	44,3	59063,4
м. Севастополь	13,4	50,2	536,4	49,8	523,0
Україна	13906,1	57,3	155197,6	42,7	141291,5

Наведені дані говорять про те, що розвиток підприємств України через інвестування чистого прибутку відбувається дуже повільно. В 2010 році

підприємства одержали 141291,5 млн. грн. збитку. Лідирують за показником збиткової діяльності підприємства Дніпропетровської та Донецької областей і м. Києва. Найбільша частка прибуткових підприємств знаходиться в Закарпатській, Івано-Франківській і Кіровоградській областях.

Ефективність функціонування підприємства залежить не лише від обсягу створеного прибутку, а й від напрямів його розподілу. Для підвищення ефективності господарської діяльності дуже важливо, щоб при розподілі було досягнуто оптимальності в задоволенні інтересів держави, підприємства, найманих працівників і власників.

Держава зацікавлена одержати якомога більше прибутку до бюджету з метою задоволення потреб всіх громадян. Спеціалісти виконавчих органів управління підприємства прагнуть спрямувати більшу суму прибутку на приріст активів з метою забезпечення сталого розвитку господарюючої системи. Персонал підприємства зацікавлений у збільшенні оплати праці, що зменшує чистий прибуток і відповідно обсяги інвестиційно-інноваційної діяльності. Власники повинні забезпечити свої потреби щодо одержання дивідендів і розвитку підприємства.

Проте, якщо держава буде формувати податковий надходження до бюджету через збільшення податкового навантаження, то це не буде стимулювати розвиток інвестиційно-інноваційної діяльності і, відповідно, відбудеться зменшення податків. Те саме може статися, якщо всю суму прибутку використати на виплату дивідендів. У цьому разі не буде здійснюватися інвестиційно-інноваційна діяльність, і в перспективі скоротиться виробнича потужність підприємства, зменшиться ефективність господарювання та погіршиться фінансовий стан. Водночас, зменшення дивідендних виплат призводить до зниження інвестиційної привабливості господарюючої системи. Тому на кожному підприємстві має бути знайдено найбільш оптимальний варіант розподілу чистого прибутку (рис. 2.4.11).

Чистий прибуток підприємства поділяється на розподілений і нерозподілений. Розподілений чистий прибуток формується за напрямками можливого його використання: розвиток економічного потенціалу, створення резерву ресурсів, задоволення потреб власників. Чистий прибуток використовують відповідно до установчих документів підприємства і прийнятих рішень власників. За його рахунок інвестують виробничий розвиток, виплачують дивіденди власникам, створюють резерви, покривають збитки. Розподіляючи чистий прибуток, необхідно домагатися оптимізації пропорцій між його капіталізованою і спожитою сумами з метою забезпечення:

а) необхідного обсягу інвестицій для розвитку підприємства, формування власного капіталу та зростання балансової і ринкової вартості внесків власників;

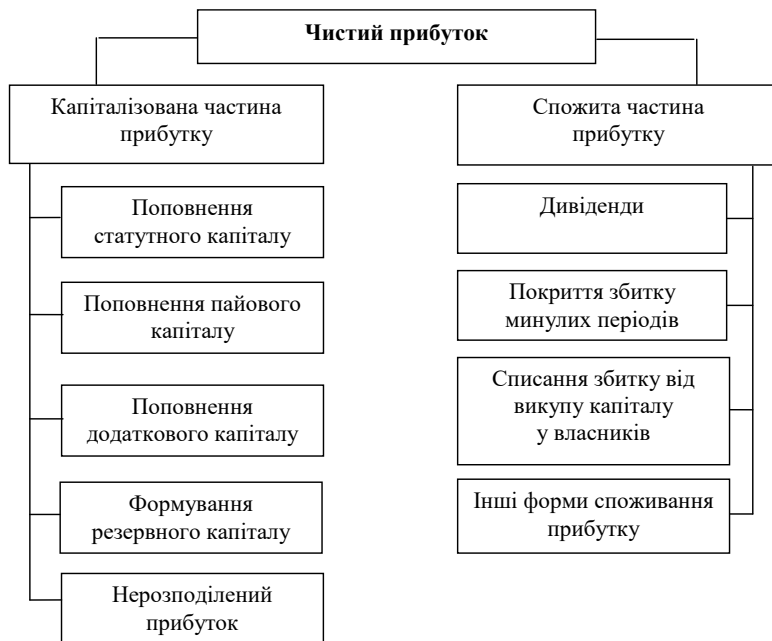


Рис. 2.4.11. Загальна схема розподілу чистого прибутку підприємства

б) необхідної величини прибутковості на інвестований капітал власникам підприємства.

Дивідендну політику визначають методи формування фонду дивідендів (рис. 2.4.12) і форма їх виплати (рис. 2.4.13).

Джерелами виплати дивідендів можуть бути чистий прибуток звітного періоду, нерозподілений прибуток минулих років і резервний капітал, якщо підприємство одержить недостатню суму прибутку.

Нерозподілений чистий прибуток підприємства немає цільових напрямів використання, а забезпечує поточні потреби господарської діяльності через систему оперативного управління.

Процес формування прибутку на підприємствах проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 "Фінансові результати" та визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Синтетичний рахунок 79 "Фінансові результати" у своєму складі містить чотири субрахунки, такі як: 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 793 «Результат іншої звичайної діяльності» та 794 «Результат надзвичайних подій».

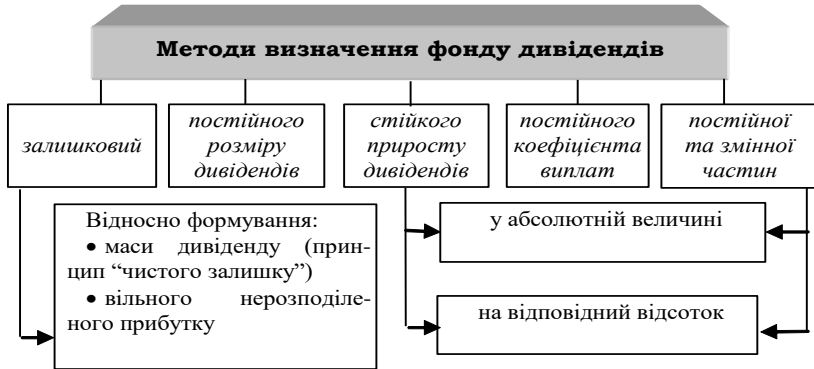


Рис. 2.4.12. Методи визначення фонду дивідендів на підприємстві

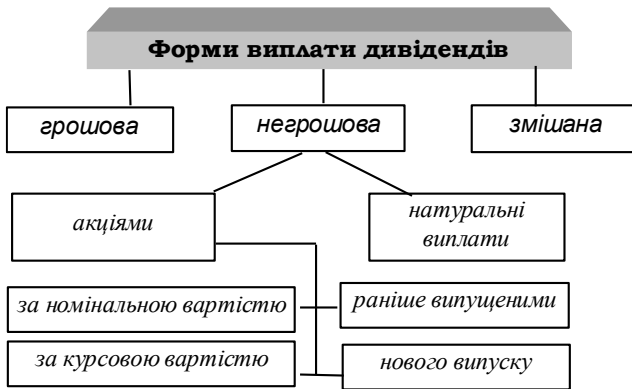


Рис. 2.4.13. Основні форми виплати дивідендів

Загальноприйнятим є те, що за дебетом рахунку 79 "Фінансові результати» відображують суми витрат, які забезпечують формування доходів, а за кредитом – доходи, які приймають участь у створенні прибутку.

Облік процесу формування фінансового результату діяльності підприємства показано на рис. 2.4.14.

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку.

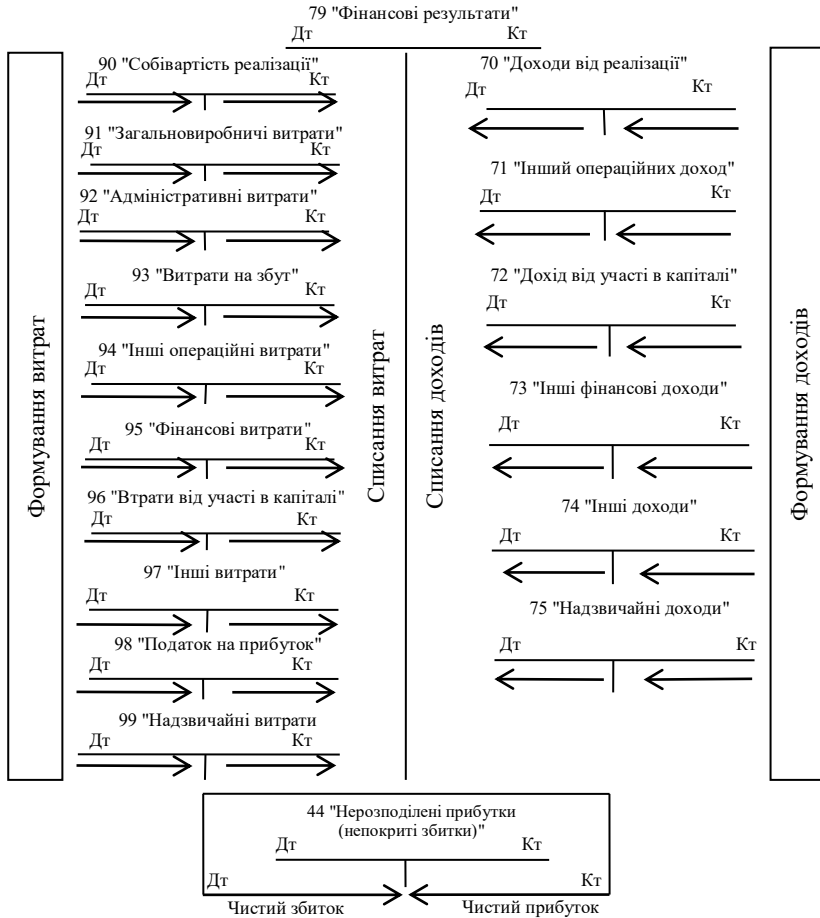


Рис. 2.4.14. Схема обліку процесу формування фінансових результатів

Облік на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведуть за субрахунками: 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" наростаючим підсумком з початку року до його розподілу.

Узагальнена схема обліку створеного фінансового результату і його розподілу зображена рис. 2.4.15.

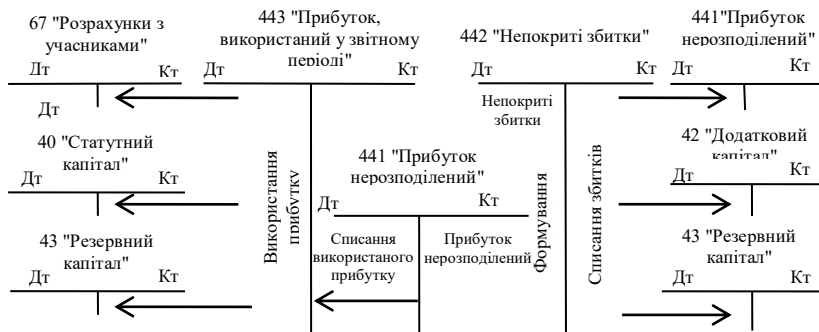


Рис. 2.4.15. Схема обліку розподілу прибутку і списання збитку підприємства

У міру отримання чистого прибутку підприємство використовує його на власний розсуд. Прибуток за рішенням власників може бути спрямований на виплату дивідендів, поповнення статутного або резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)" і кредитують, відповідно, рахунки 67 "Розрахунки з учасниками", 40 "Статутний капітал", 43 "Резервний капітал". Підприємство за різних обставин може завершити звітний період зі збитками. Сума збитків відображається на окремому субрахунку і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо – за рахунок резервного чи додаткового капіталу. На підприємствах, де відсутні такі джерела, непокрітий збиток відображають в балансі у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку.

Важливим моментом методології бухгалтерського обліку є обчислення прибутку.

Алгоритм формування фінансових результатів для підприємств в системі фінансової звітності визначений П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" (табл. 2.4.2).

Таблиця 2.4.2

Алгоритм формування фінансових результатів
в системі фінансової звітності

Стаття	Код рядка	Інформація рахунків
1	2	3
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	64, 701, 702, 703
Акцизний збір	020	64, 701, 702, 703
Інші вирахування з доходу	030	704

Продовження табл. 2.4.2

1	2	3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	70
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	90
Валовий:		
прибуток	050	79
збиток	055	79
Інші операційні доходи	060	711 – 719
у т. ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	161	710
Адміністративні витрати	070	92
Витрати на збут	080	93
Інші операційні витрати	090	941 - 949
у т. ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	091	940
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	100	79
збиток	105	79
Дохід від участі в капіталі	110	72
Інші фінансові доходи	120	73
Інші доходи	130	74
Фінансові витрати	140	95
Втрати від участі в капіталі	150	96
Інші витрати	160	97
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	423
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		
прибуток	170	79
збиток	175	79
у т. ч. прибуток від припиненої діяльності та/або від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності	176	79
у т. ч. збиток від припиненої діяльності та/або від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності	177	79
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	981
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	79
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
прибуток	190	79
збиток	195	79
Надзвичайні:		
доходи	200	75
витрати	205	99
Податки з надзвичайного прибутку	210	982
Чистий:		
прибуток	220	441
збиток	225	442
Забезпечення матеріального заохочення	226	47

В податковому обліку прибуток підприємства формується за методикою визначеною Податковим кодексом України (рис. 2.4.16).

У практиці деяких країн фінансовий результат діяльності підприємства формують за дещо іншими методиками. В Російській Федерації, Республіці Білорусь та Казахстані фінансовий результат діяльності підприємства представлений в Звіті про прибутки та збитки, в якому, відповідно до країн, формуються наступні показники:

1. Російська Федерація [132; 158] - валовий прибуток; прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) до оподаткування; чистий прибуток (збиток) звітного періоду;

2. Республіка Білорусь [136] - валовий прибуток; прибуток (збиток) від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг; прибуток (збиток) від операційних доходів і витрат; прибуток (збиток) від позареалізаційних доходів і витрат; прибуток (збиток) до оподаткування; чистий прибуток (збиток);

3. Казахстан [135] - валовий прибуток; операційний прибуток (збиток); прибуток (збиток) до оподаткування; прибуток (збиток) після оподаткування діяльності, що продовжується; прибуток (збиток) після оподаткування припиненої діяльності; прибуток за рік; інший сукупний прибуток; загальний сукупний прибуток.

Як показали дослідження вітчизняний Звіт про фінансові результати відрізняється від Звітів про прибутки та збитки Росії, Білорусії та Казахстану, а також від вимог міжнародних стандартів обліку не лише за формою, але і за змістом.

Звіт підприємств Російської Федерації має досить спрощену форму та не дозволяє користувачам справедливо оцінити результат господарювання підприємства. Це спричиняє певну загрозу при оцінці потенційним інвестором фінансового стану суб'єкта господарювання. Звіти про прибутки та збитки підприємств Білорусії, Росії та Казахстану є достатньо розгорнутими, хоча і в деякій мірі нелогічно побудованими.

Облікова практика інших зарубіжних країн свідчить, що у більшості із них не існує стандартної форми Звіту про прибутки та збитки. У зв'язку з цим підприємства мають право вибору побудови показників цього звіту, використовуючи один з форматів: багатоступеневий чи одноступеневий.

Одноступеневий формат передбачає два розділи, в першому з яких відображаються доходи, а іншому витрати. Різниця між ними і становить фінансовий результат.

Звіт, складений за багатоступеневим форматом, містить інформацію, яка відображає послідовний процес формування фінансового результату за видами діяльності (від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, екстраординарних ситуацій) [40, с. 119 - 120].

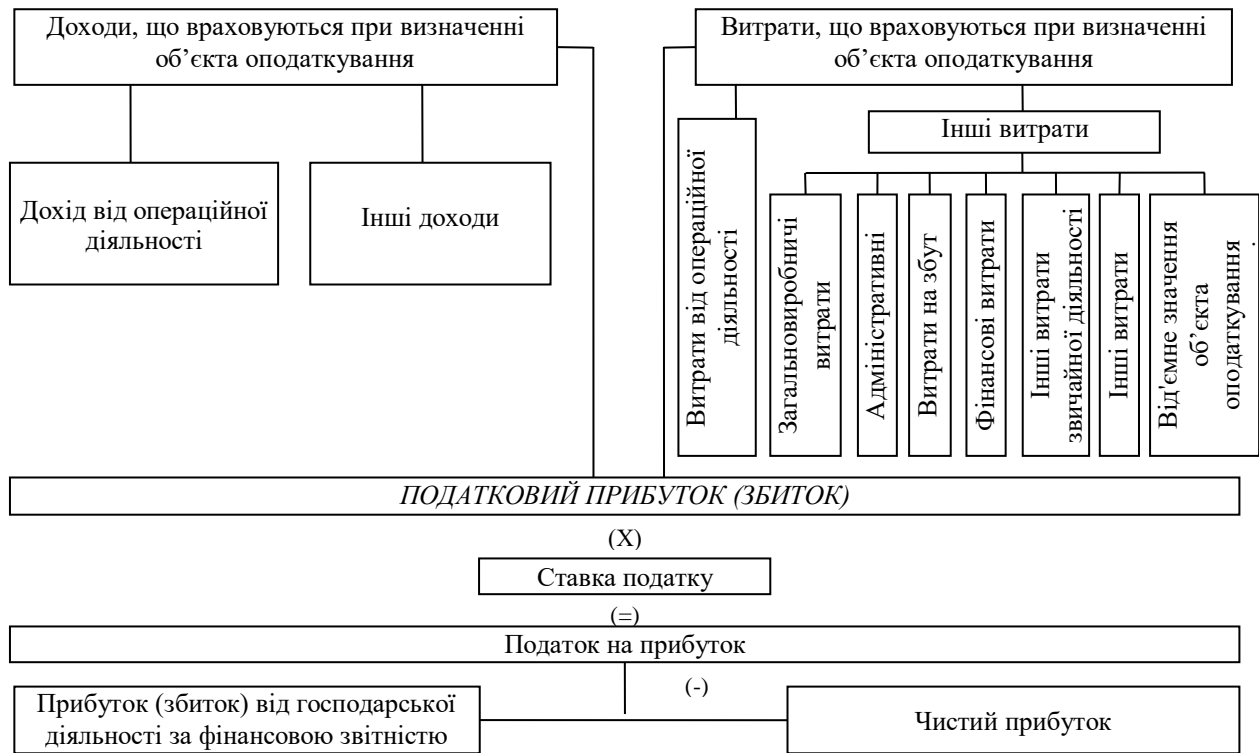


Рис. 2.4.16. Формування податкового і чистого прибутку підприємства

У МСБО 1 форма звіту про фінансові результати чітко не визначається, однак суб'єктові господарювання пропонується два підходи до викладення в ньому інформації.

Перша форма – це метод характеру витрат. Витрати об'єднують у звіті про прибутки та збитки згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) та не перерозподіляють згідно з їхніми різноманітними функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій.

1. Друга форма – це метод функції витрат або “собівартості реалізації”, згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини “собівартості продажу”, наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність. Як мінімум, згідно з цим методом суб'єкт господарювання розкриває інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати доречнішу інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження.

При довільному форматі Звіту про прибутки та збитки в МСБО 1 все ж таки визначається, що, як мінімум, він має включати рядки, які подають такі суми за період: дохід; фінансові витрати; частину прибутку і збитку асоційованих та спільних підприємств з використанням методу обліку участі в капіталі; податкові витрати; прибуток або збиток від припинених видів діяльності; прибуток або збиток. Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати безпосередньо у звіті про прибутки та збитки, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Оскільки вплив різних напрямів діяльності, операцій та інших подій суб'єкта господарювання відрізняється за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю, розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні результати.

Отже, за оцінкою формату звітності на предмет його аналітичності у розкритті інформації про формування фінансових результатів, вітчизняний має значну кількість переваг. Він дещо поєднує в собі наведені вище два формати за міжнародними стандартами обліку. Перший розділ звіту побудовано за функціональним призначенням витрат та доходів, та дозволяє визначати вклад кожного виду діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова, надзвичайна) у створенні загального фінансового результату. Другий розділ визначає характер витрат за їх елементами.

Якщо оцінювати зміст звітності про фінансові результати з точки зору впливу його показників на загальний результат господарювання, то можна

спостерігати деякі суттєві розбіжності, які мають як переваги, так і недоліки.

Головна відмінність стосується механізму розподілу непрямих операційних витрат.

За вітчизняними правилами обліку адміністративні (рахунок 92) та збутові (рахунок 93) витрати звітного періоду списуються прямо на фінансові результати (рахунок 79). Щодо загальнопромислових витрат (рахунок 91), то порядок їх обліку визначає підприємство самостійно в своїй обліковій політиці за двома методами: або шляхом розподілу на собівартість готової продукції (у відповідності до аналітичних рахунків на рахунку 23), або списанням прямо на фінансові результати (рахунок 79).

В обліковій практиці Росії та Білорусії використовується дещо інша схема плану рахунків і непрямі операційні витрати відображаються на рахунках 25 "Загальнопромислові витрати", 26 "Загальногосподарські витрати", 44 "Витрати на реалізацію". При цьому закриття цих рахунків також є елементом облікової політики підприємств.

В Росії рахунок 25 підлягає обов'язковому розподілу на рахунки 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжне виробництво", 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства". В той же час для закриття рахунку 26 існує два варіанти, вибір яких залежить від способу формування собівартості. Якщо вартість готової продукції обліковується за повною собівартістю, то він може списуватися на рахунки 20, 23, 29 (за умови, якщо допоміжні та обслуговуючі виробництва виконували роботи або надавали послуги стороннім організаціям). В тому випадку, якщо використовується облік витрат за виробничою собівартістю, то рахунок 26 закривається прямо на рахунок 90 "Реалізація".

В Республіці Білорусь як рахунок 25 "Загальнопромислові витрати", так і 26 "Загальногосподарські витрати" за обраною обліковою політикою підприємств можуть або закриватися на рахунки 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжне виробництво", 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства", або ж в повній сумі відноситися на рахунок 90 "Реалізація".

В Казахстані вітчизняним рахункам 90, 91, 92, 93 відповідають, відповідно, рахунки 7010 "Собівартість реалізованої продукції та наданих послуг", 8410 "Накладні витрати", 7210 "Адміністративні витрати", 7110 "Витрати по реалізації продукції та наданню послуг". Рахунки 7010, 7210, 7110 повністю закриваються на рахунок 5610 "Підсумковий прибуток (підсумковий збиток)". Рахунок 8410 списується на рахунки 8110 "Основне виробництво", 8210 "Напівфабрикати власного виробництва" та 8310 "Допоміжні виробництва".

З наведеного вище, можна виділити два методи обліку непрямих операційних витрат: перший - з розподілом на собівартість готової продукції; другий - із списанням всієї їх суми прямо на фінансові

результати. Постає питання, який же із наведених методів є доцільним з точки зору його впливу на фінансові результати.

Очевидно, що перший метод повністю суперечить принципу обліку та звітності "нарахування та відповідності доходів і витрат", за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Це пояснюється тим, що за рахунком 26 "Готова продукція" (собівартість якої включає в тому числі і загальновиробничі витрати) на підприємстві завжди є перехідний залишок. Собівартість частини готової продукції, яка була реалізована, списується на рахунок 90 "Собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг)", який, в свою чергу, повністю закривається на фінансові результати (рахунок 79). Отже, при формуванні фінансового результату врахована лише та частина загальновиробничих витрат, яка містилася в собівартості реалізованої продукції. Інша ж частина, хоча і виникла в звітному періоді, буде віднесена на фінансовий результат лише в тому періоді, коли відбудеться продаж продукції. Такий підхід не надає повної уяви про суму сформованого фінансового результату. Для усунення наведених проблем доцільно встановити єдиний підхід до закриття рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" на рахунок 79 "Фінансові результати" без його розподілу.

Принципові відмінності у формуванні фінансових результатів підприємств існують між системою обліку в Україні та в Республіці Казахстан. Наприклад, до складу фінансового результату за звітом Казахстану відносять суми переоцінки основних засобів та фінансових активів. В Україні зазначені об'єкти обліковуються у складі власного капіталу на рахунку 42 "Додатковий капітал" та відображаються у формі 4 "Звіт про власний капітал".

В звіті про прибутки та збитки підприємств Казахстану відображаються актуарні прибутки (збитки) за пенсійними зобов'язаннями; хеджування грошових потоків та чистих інвестицій і операції із зарубіжними підприємствами. Наведені поняття присутні і у вітчизняних положеннях (стандартах) обліку, зокрема 26 "Виплати працівникам" та 13 "Фінансові інструменти". Однак в Україні ці категорії носять більш теоретичний, ніж практичний характер, а відображення їх на рахунках обліку в законодавстві взагалі не визначено. Серед науковців існує думка про необхідність їх відображення у складі власного капіталу [18; 239].

Проведені дослідження вказують на доцільність притримуватися при формуванні фінансового результату вітчизняної облікової методології.

Варто звернути увагу на те, як впливають на фінансові результати доходи та витрати підприємства від надзвичайних подій. Як зазначалося вище в Звіті про фінансові результати вони приймають участь у

розрахунку фінансового результату. В Звіті про прибутки та збитки Російської Федерації їх суми окремо не виділяються, однак вони є складовою статей "Інші доходи" та "Інші витрати". В Національному стандарті фінансової звітності № 2 Республіки Казахстан міститься пряма заборона відображати у Звіті про прибутки та збитки надзвичайних доходів та витрат, тобто участі у формуванні фінансового результату вони не приймають. Вказані показники відсутні і у звітності Республіки Білорусь. Позиція Казахстану та Білорусії повністю відповідає положенням міжнародних стандартів обліку: "суб'єктові господарювання не слід подавати будь-які статті доходу та витрат у вигляді екстраординарних статей, або безпосередньо у звіті про прибутки та збитки, або у примітках" [104].

Варто підтримати позицію міжнародних стандартів, оскільки надзвичайні події (стихійне лихо, техногенна аварія) не є метою господарської діяльності, не залежать від нього, а тому і не можуть ніяким чином впливати на його фінансовий результат. Однак, така інформація все ж таки повинна подаватися у розшифровках до звітності.

Проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з трьох джерел: результатів реалізації об'єктів діяльності, первісного визнання та переоцінки. Доведено, що формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності є не тільки складним у застосуванні, але і безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання.

Результати переоцінки і первісного визнання активів, якщо є у них потреба, доцільніше включати до додаткового капіталу. Збільшення вартості активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, а зниження – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства, але буде збільшувати його вартість і економічний потенціал.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розмежувати господарські операції відповідно до участі їх в створенні результатів господарювання (рахунок 79 "Фінансові результати" і вартості підприємства (рахунок 42 "Додатковий капітал").

Тому при організації обліку фінансових результатів варто відокремити від формування прибутку (збитку) господарські операції щодо витрат і доходів, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації в поточному періоді, зокрема:

- дохід від операційної курсової різниці (рахунок 714);
- дохід від реалізації іноземної валюти (рахунок 711);
- відшкодування раніше списаних активів (рахунок 716));
- дохід від списання кредиторської заборгованості (рахунок 717);
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рахунок 718);
- інші доходи від операційної діяльності (рахунок 719);

- дохід від відновлення корисності активів (рахунок 742);
- дохід від неопераційної курсової різниці (рахунок 744);
- дохід від безоплатно одержаних активів (рахунок 745);
- витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 940);
- сумнівні та безнадійні борги (рахунок 944);
- втрати від операційної курсової різниці (рахунок 945);
- втрати від знецінення запасів (рахунок 946);
- нестачі і втрати від псування цінностей (рахунок 947);
- втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972);
- втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974);
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (рахунок 975).

Формування вищенаведених витрат і доходів поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує складові економічного потенціалу, відповідно до їхньої економічної сутності, природи виникнення та джерел покриття. Крім того, частково будуть узгоджені показники фінансових результатів за бухгалтерським і податковим обліком.

На чистий фінансовий результат і, відповідно, створену додану вартість підприємства впливає формування податкових різниць і використання рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є додатне число, частка за податковою ставкою (23 %) цього числа визнається відкладеним податковим зобов'язанням. Нарахована сума податку на прибуток проводиться на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за податковим обліком (податковий прибуток – 800 тис. грн.) в сумі 184 тис. грн. $(800 \times 23 : 100)$ – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (бухгалтерський прибуток 1100 тис. грн.) в сумі 69 тис. грн. $[(1100 - 800) \times 23 : 100]$ – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 253 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 184 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 253 тис. грн., або більше на 69 тис. грн. як відкладені податкові зобов'язання

за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом зменшується вартість підприємства, а власники втрачають право на використання 69 тис. грн. фактично створеного чистого прибутку.

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є від'ємне число, частка за податковою ставкою (23 %) цього числа визнається відкладеним податковим активом. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на прибуток за бухгалтерським обліком (бухгалтерський прибуток 700 тис.грн.) в сумі 161 тис.грн. ($700 \times 23 : 100$) – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (податковий прибуток 1200 тис. грн.) в сумі 115 тис. грн. ($[(1200 - 700) \times 23 : 100]$) – Дебет рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 161 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 276 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 161 тис. грн. або менше на 115 тис. грн. як відкладені податкові активи за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом збільшується вартість підприємства, а власники одержують право на використання 115 тис. грн. не створеного чистого прибутку.

Для побудови наочної моделі впливу податку на прибуток на формування чистого фінансового результату підприємства можливо застосовувати статистичні прямокутні діаграми (рис. 2.4.17).

Формування чистого прибутку підприємства на рис. 2.4.17 подано 7 моделями.

Модель 1. Податок на бухгалтерський прибуток дорівнює ставці податку.

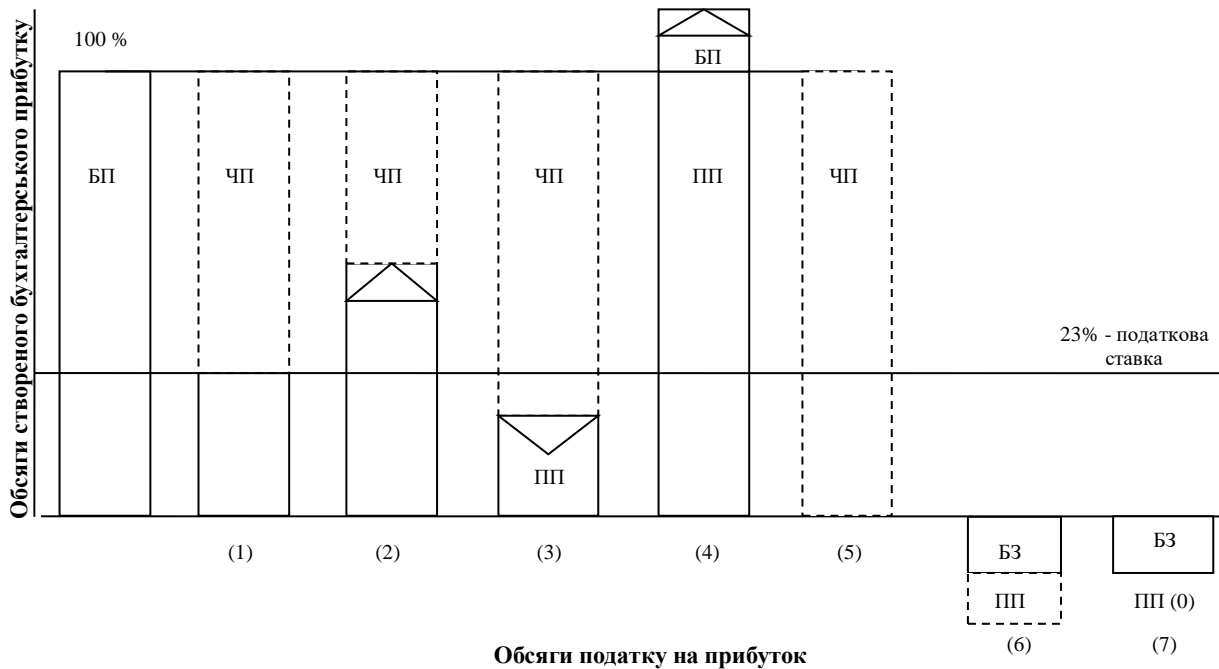
Модель 2. Податок на бухгалтерський прибуток більший ніж ставка податку.

Модель 3. Податок на бухгалтерський прибуток менший ніж ставка податку.

Модель 4. Податок на прибуток більший ніж бухгалтерський прибуток.

Модель 5. Податковий прибуток і податок на прибуток дорівнює нулю при бухгалтерському прибутку.

Модель 6. Нарахований податок на податковий прибуток при бухгалтерському збитку.



Варіанти розподілу бухгалтерського прибутку

де СП – ставка податку (%): 2011 – 23; 2012 – 21; 2013 – 19; 2014 – 16; ЧП – чистий прибуток; ЧЗ – чистий збиток; БП – бухгалтерський прибуток; БЗ – бухгалтерський збиток; ПП – податок на прибуток.

Рис. 2.4.17. Моделі формування податку на прибуток підприємства

Модель 7. Податковий прибуток має від'ємне значення при бухгалтерському збитку.

Визначення податкового прибутку (збитку) відповідно до методологічних засад передбачено здійснювати за даними бухгалтерського обліку фінансового результату до оподаткування з коригуванням на суму податкових різниць [172]. Податкові різниці – різниці, які виникають між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

З огляду на зазначене, розрахунок податкового прибутку підприємствами буде здійснюватися через узгодження фінансового результату в бухгалтерському обліку на податкові різниці (рис. 2.4.18).

Фінансовий результат за бухгалтерським обліком (рахунок 79)	+	Податкові різниці	=	Податковий прибуток
	-			

Рис.2.4.18. Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)

Досягнення у такий спосіб показника податковий прибуток (збиток) потребує:

- формування податкової облікової політики за Податковим кодексом України щодо господарських операцій підприємства;
- обов'язкового аналізу всіх господарських операцій підприємства на наявність податкових різниць;
- розрахунку податкових різниць між бухгалтерською і податковою оцінкою господарських операцій щодо: доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інших операційних доходів; інших доходів; собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); інших операційних витрат; інших витрат; надзвичайних доходів і витрат;
- накопичення податкових різниць в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності;
- розрахунку податкового прибутку (збитку) та узгодження його з показниками податкової декларації з податку на прибуток підприємства і відповідних додатків;
- подання показників діяльності підприємства у податковій декларації з податку на прибуток та її додатках.

За умови формування цієї інформаційної системи оцінка господарських операцій буде мати дві характеристики: бухгалтерську і податкову. Перша – забезпечує оцінку господарської діяльності за

показником створеного прибутку, і друга – використовується для потреб суспільства шляхом примусового відчуження доходів підприємства.

У результаті використання зазначеної методики показник ефективності господарювання не використовується для процесу відчуження доходів підприємства через податок на прибуток. Причина зазначених недоліків полягає у тому, що основна увага зосереджується не на можливості формування єдиного показника, а виявлення різниць в оцінці підприємства власниками і державою

Для визначення місця чистого прибутку серед складових доданої вартості необхідно створити узагальнюючу методику визначення фінансового результату, яка має базуватися на методологічних підходах:

- формування облікової політики підприємства в межах діючих нормативних положень Податкового кодексу України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- визначення переліку господарських операцій щодо доходів і витрат підприємства, які формують податковий прибуток (збиток) відповідно до Податкового кодексу України;

- формування показників податкової декларації з податку на прибуток та її додатків, які забезпечують розрахунок податкового прибутку (збитку).

Опираючись на визначені підходи, податковий облік забезпечить, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення податкового прибутку. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування.

Нарахований податок на прибуток необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

1. Нараховано податок на податковий прибуток (900 тис. грн.) в сумі 207 тис. грн. (900 x 23 : 100) – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 " Розрахунки за податками й платежами ".

2. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок створеного фінансового результату підприємства (1200 тис. грн.) в сумі 207 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

3. Списано отриманий чистий прибуток підприємства за бухгалтерським обліком в сумі 993 тис. грн. (1200 – 207) – Дебет рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" Кредит рахунку 79 "Фінансові результати".

Дослідивши можливості існуючих підходів і методів до оцінки податкових різниць та врахувавши їх недоліки, вважаємо, що результат діяльності підприємства повинен визнаватися показником його

бухгалтерського прибутку за рахунком 79 "Фінансові результати". Його величина формується за єдиним принципом здійснення господарських операцій для всіх господарюючих систем.

Щодо податкового прибутку, то його величина розраховується лише з метою визначення бази для розрахунку податкових платежів підприємства за результатами його діяльності (рис. 2.4.19).

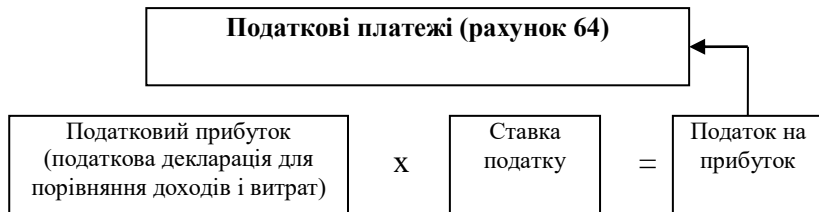


Рис. 2.4.19. Алгоритм формування податкових платежів з податку на прибуток

Податковий прибуток впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток) (рис. 2.4.20).

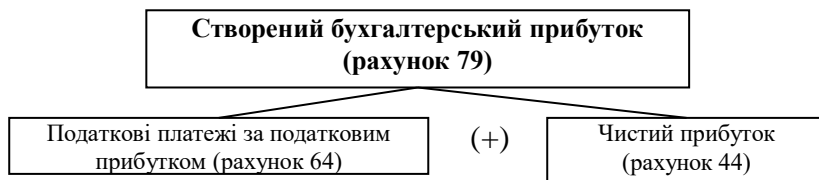


Рис. 2.4.20. Алгоритм розподілу створеного бухгалтерського прибутку підприємства

На податковий прибуток і, відповідно, розподіл бухгалтерського прибутку, впливають принципи системи оподаткування, зокрема: соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків і нейтральність оподаткування – установлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [155]. Податок на прибуток має стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають у процесі реалізації стратегії розвитку підприємств і держави.

Практична доцільність зазначеного формування чистого прибутку підтверджується наступним:

- бухгалтерський і податковий прибуток формуються на єдиній базі господарських операцій, а податковий період збігається зі звітним;

- нарахований податок на податковий прибуток є фіскальним інструментом не по відношенню до бухгалтерського прибутку, а для розподілу одержаного доходу в процесі господарської діяльності підприємства у визначеному звітному періоді;

- податки, які формуються доходами підприємства визначаються того звітного періоду, в якому визнано доходи. Тому варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат (прибуток чи збиток) підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, які в сукупності становлять звичайну діяльність, а також від операцій за наслідками надзвичайних подій.

Для усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою її формування на рахунку 79 "Фінансові результати" необхідно внести зміни до складу його субрахунків: 791 "Результат основної діяльності", 792 "Результат іншої операційної діяльності", 793 "Результат фінансової діяльності", 794 "Результат інвестиційної діяльності", 795 "Результат надзвичайних подій", 796 "Фінансовий результат звітного періоду".

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності, доцільно називати "Дохід від основної діяльності", а рахунок 70 "Доходи від реалізації" замінити назвою "Доходи від основної діяльності". Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунках 90 "Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами рахунку 71 "Інший операційний дохід" і витратами рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності.

Результат фінансової діяльності формується за доходами рахунку 73 "Інші фінансові доходи" в новій назві "Доходи від фінансової діяльності" і витратами рахунку 95 "Фінансові витрати".

Результат від інвестиційної діяльності формується за доходами рахунку 74 "Інші доходи" в новій редакції "Доходи від інвестиційної

діяльності" і витратами рахунку 97 "Інші витрати", який доцільно назвати "Інвестиційні витрати". Одночасно на рахунку 794 необхідно відображати доходи і витрати від участі в капіталі суб'єктів інвестування, які формуються, відповідно, на рахунках 72 "Дохід від участі в капіталі" і 96 "Втрати від участі в капіталі". Господарські операції з рахунків 72 і 96 доцільно узагальнювати на окремих субрахунках рахунків 74 і 97.

На субрахунку 795 "Результат надзвичайних подій" буде узагальнюватися інформація за доходами рахунку 75 "Надзвичайні доходи" і витратами рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Субрахунок 796 "Фінансовий результат звітного періоду" сприятиме узагальненню інформації про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо всіх її видів та визначення чистого прибутку. За дебетом рахунку 796 будуть відображатися суми збитків в порядку закриття субрахунків 791, 792, 793, 794, 795, а також нарахований податок на відчуження доходів підприємства за розрахунком податкового прибутку, за кредитом – суми створеного прибутку за видами діяльності. Сальдо субрахунку 796 при його закритті свідчить про суму створеного чистого прибутку підприємства і списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Одночасно слід вдосконалити фінансову звітність за формою 2 "Звіт про фінансові результати" в частині формування фінансових результатів (табл. 2.4.3)

Таблиця 2.4.3

Запропонована форма Звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	Інформація рахунків
1	2	3
Дохід (виручка) від реалізації об'єктів (продукції, товарів, робіт, послуг) основної діяльності	010	701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	64, 701, 702, 703
Акцизний збір	020	64, 701, 702, 703
Інші вирахування з доходу	030	704
Чистий дохід (виручка) від основної діяльності (реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))	035	70
Собівартість реалізації об'єктів (продукції, товарів, робіт, послуг) основної діяльності	040	90
Загальновиробничі витрати	045	91
Валовий:		
прибуток	050	79
збиток	055	79
Адміністративні витрати	060	92
Витрати на збут	070	93
Фінансові результати від основної діяльності:		
прибуток	080	791
збиток	085	791
Інші операційні доходи	090	71

Продовження табл. 2.4.3

1	2	3
Інші операційні витрати	100	94
Фінансові результати від іншої операційної діяльності		
прибуток	110	792
збиток	115	792
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	120	791
збиток	125	791
Фінансові доходи	130	73
Фінансові витрати	140	95
Фінансові результати від фінансової діяльності:		
прибуток	150	793
збиток	155	793
Інвестиційні доходи	160	74
Інвестиційні витрати	170	97
Фінансові результати від інвестиційної діяльності:		
прибуток	180	794
збиток	185	794
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
прибуток	190	79
збиток	195	79
Надзвичайні доходи	200	75
Надзвичайні витрати	210	99
Фінансові результати від надзвичайних подій:		
прибуток	220	795
збиток	225	795
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		
прибуток	230	796
збиток	235	796
Податок на прибуток	240	981
Чистий:		
прибуток	250	441
збиток	255	442

На основі цих пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на податковий прибуток. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямками їх утворення дає можливість виявити прибуткові і збиткові господарські операції.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Формування справедливої вартості підприємства в обліковому процесі

Успіх будь-якого суб'єкта господарювання передусім залежить від ефективності його розвитку, що в умовах конкуренції потребує розробки відповідної стратегії формування економічного потенціалу за рахунок використання наявних ресурсів. Розробка стратегії дає можливість підприємству визначити своє місце в конкурентному середовищі, оцінити вартість бізнесу й найкращим чином досягти поставленої мети, котра визначається його власниками. Сучасна постановка мети підприємства – це максимізація його ринкової вартості й на цих засадах максимізація створеного чистого прибутку при оптимізації інших складових доданої вартості.

Реалізація такої мети потребує подальшого дослідження окремих питань, пов'язаних з оцінкою і зростанням вартості підприємства. У міру становлення ринкових відносин в Україні проблема формування і оцінки вартості підприємства (оцінки бізнесу) стає дедалі актуальнішою, а її практична значущість стрімко зростає. Питанню сутності, формування, вимірювання, класифікації видів, принципів і методів оцінки вартості підприємства в економічній літературі приділено багато уваги. Разом з тим, на проблемах облікового забезпечення оцінки вартості підприємства вважаємо за потрібне зупинитися докладніше.

Функціонування підприємства постійно пов'язане з ризиком. Господарський кодекс України визначає підприємництво як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [35].

Здійснення підприємницької діяльності на власний ризик означає покладення на підприємця тягаря несприятливих наслідків такої діяльності. При цьому такі наслідки можуть бути або не пов'язані, або пов'язані з виною.

Ризик відображає міру відхилення від цілей або очікуваного результату з урахуванням впливу керованих і некерованих чинників, прямих і зворотних зв'язків відносно об'єкта управління, а також ставлення до ризику суб'єктів господарювання.

Ресурси і господарська діяльність сучасного підприємства як складної та динамічної соціально-економічної системи завжди пов'язані з невизначеністю, яка проявляється, щодо:

- зовнішнього середовища;
- економічної кон'юнктури, що впливає з невизначеності попиту і пропозиції на товари, гроші, фактори виробництва;
- багатоваріантності сфер застосування потенціалу ресурсів;
- обмеження знань про підприємницьку діяльність, яке ініціює, зокрема, ризик партнерських відносин між суб'єктами господарювання.

Причинами невідповідності вартості підприємства реальним показникам його господарської діяльності можуть бути: по-перше, ненавмисні чи навмисні дії облікових працівників, що призводять до викривлення, вуалювання чи фальсифікації показників фінансової звітності; по-друге, сама специфіка облікової роботи, що передбачає використання ряду припущень (принципів) та вимог, і яка, крім того, знаходиться під впливом несприятливої макроекономічної ситуації з сильно вираженими інфляційними процесами (табл. 3.1.1).

Про об'єктивність представленої інформації щодо балансової вартості підприємства свідчать дані перевірки достовірності економічних показників податкових декларацій платників податків (табл. 3.1.2).

Аналізуючи рівень достовірності податкової звітності (табл. 3.1.2) з впевненістю можна стверджувати про погіршення якості інформаційних ресурсів. Якщо в 1998 р. викривлення економічних показників спостерігалось у 64,9% суб'єктів господарювання, то в 2010 р. – 96,1 %.

Перехід на національні стандарти обліку, які надали можливість підприємствам самостійно формувати облікову політику, створив проблему невідповідності звітних показників господарської діяльності підприємств їх фактичному стану. Обираючи облікову політику, суб'єкти господарювання можуть досягати за звітністю такого фінансового стану, за яким активи чи дохід завищуються, а зобов'язання чи витрати занижуються, і навпаки.

Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності сучасним потребам суспільства зумовлює особливу актуальність пошуку нової парадигми, яка має забезпечити зменшення інформаційного ризику для користувачів [30].

Балансова вартість підприємства має ознаки креативного обліку. С. Голов визначає креативний облік як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [30, с. 33].

Креативний облік, на думку М. Метьюса та М. Перері, має і позитивний прояв – як будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам,

Таблиця 3.1.1

Стан інфляційних процесів в економіці України [261]

Місяці	Роки										
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Січень	-	385,2	173,2	119,2	121,2	109,4	102,2	101,3	101,5	104,6	101,5
Лютий	-	115,3	128,8	112,6	118,1	107,4	101,2	100,2	101,0	103,3	100,6
Березень	-	112,1	122,1	105,7	111,4	103,0	100,1	100,2	101,0	102,0	100,6
Квітень	-	107,6	123,6	106,0	105,8	102,4	100,8	101,3	102,3	101,7	101,5
Травень	-	114,4	127,6	105,2	104,6	100,7	100,8	100,0	102,4	102,1	100,4
Червень	-	126,5	171,7	103,9	104,8	100,1	100,1	100,0	100,1	103,7	100,6
Липень	-	122,1	137,6	102,1	105,2	100,1	100,1	99,1	99,0	99,9	98,3
Серпень	104,0	108,3	121,7	102,6	104,6	105,7	100,0	100,2	101,0	100,0	99,8
Вересень	104,5	110,6	180,3	107,3	114,2	102,0	101,2	103,8	101,4	102,6	100,4
Жовтень	105,9	112,4	166,1	122,6	109,1	101,5	100,9	106,2	101,1	101,4	100,2
Листопад	116,5	122,0	145,3	172,3	106,2	101,2	100,9	103,0	102,9	100,4	100,5
Грудень	124,6	135,1	190,8	128,4	104,6	100,9	101,4	103,3	104,1	101,6	101,6
Всього за рік	390,0	2100,0	10256,0	501,0	281,7	139,7	110,1	120,0	119,2	125,8	106,1
Середньомісячний темп росту	121,0	128,9	147,1	114,4	109,0	102,8	100,8	101,6	101,5	101,9	100,5
Середньорічний темп росту	-	1627,0	4835,0	991,2	477,0	180,3	115,9	110,6	122,7	128,2	112,0

Продовження таблиці 3.1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Місяці	Роки									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Січень	101,0	101,5	101,4	101,7	101,2	100,5	102,9	102,9	101,8	101,0
Лютий	98,6	101,1	100,4	101,0	101,8	100,6	102,7	101,5	101,9	100,9
Березень	99,3	101,1	100,4	101,6	99,7	100,2	103,8	101,4	100,9	101,4
Квітень	101,4	100,7	100,7	100,7	99,6	100,0	103,1	100,9	99,7	101,3
Травень	99,7	100,0	100,7	100,6	100,5	100,6	101,3	100,5	99,4	100,8
Червень	98,2	100,1	100,7	100,6	100,1	102,2	100,8	101,1	99,6	100,4
Липень	98,5	99,9	100,0	100,3	100,9	101,4	99,5	99,9	99,8	-
Серпень	99,8	98,3	99,9	100,0	100,0	100,6	99,9	99,8	101,2	-
Вересень	100,2	100,6	101,3	100,4	102,0	102,2	101,1	100,8	102,9	-
Жовтень	100,7	101,3	102,2	100,9	102,6	102,9	101,7	100,9	100,5	-
Листопад	100,7	101,9	101,6	101,2	101,8	102,2	101,5	101,1	100,3	-
Грудень	101,4	101,5	102,4	100,9	100,9	102,1	102,1	100,9	100,8	-
Всього за рік	99,4	108,2	112,3	110,3	111,6	116,6	122,3	112,3	109,1	-
Середньомісячний темп росту	99,9	100,7	100,9	100,8	100,9	101,3	101,7	101,0	100,7	-
Середньорічний темп росту	100,8	105,2	109,0	113,5	109,1	112,8	125,2	115,9	109,4	-

Таблиця 3.1.2

Рівень наявних порушень при формуванні показників податкової звітності платників податків України [43]

Регіони (області)	Роки								Відхилення 2010 р. в порівнянні до 1998 р., в. п.
	1998	2000	2002	2004	2006	2008	2009	2010	
Автономна Республіка Крим	70,0	73,5	90,9	96,2	94,9	95,0	95,3	94,2	24,2
Вінницька	76,9	79,2	88,3	97,5	98,5	98,8	98,2	98,0	21,1
Волинська	63,2	59,6	86,7	91,3	95,9	95,8	97,9	98,4	35,2
Дніпропетровська	58,1	75,7	88,3	98,4	97,2	95,8	97,8	96,9	38,8
Донецька	58,3	58,0	81,5	95,3	96,5	96,0	95,4	95,1	36,8
Житомирська	51,0	59,9	74,4	95,2	95,3	97,0	97,7	97,6	46,6
Закарпатська	60,3	60,8	85,1	88,1	97,5	95,8	96,4	96,3	36,0
Запорізька	58,0	62,3	77,7	92,3	95,7	96,9	96,4	96,4	38,4
Івано-Франківська	72,1	76,2	93,5	98,5	98,5	97,4	97,5	97,4	25,3
Київська	64,8	65,1	85,3	95,1	93,8	95,0	95,3	94,8	30,0
Кіровоградська	76,7	79,5	88,4	98,9	96,8	98,3	96,2	96,9	20,2
Луганська	60,7	66,2	83,3	93,3	95,4	95,7	96,4	97,4	36,7
Львівська	65,7	67,5	90,0	98,5	95,5	87,0	83,5	90,8	25,1
Миколаївська	59,8	63,7	81,2	93,7	96,7	84,2	93,4	95,0	35,2
Одеська	76,1	67,1	84,2	94,3	94,7	93,3	92,2	97,1	21,0
Полтавська	59,0	68,2	81,1	92,9	90,7	91,5	93,8	91,8	32,8
Рівненська	68,2	67,8	82,0	93,6	87,0	89,5	65,8	71,2	3,0
Сумська	57,6	54,6	83,4	97,9	94,5	96,0	91,8	89,4	31,8
Тернопільська	69,2	81,0	88,5	94,6	97,4	86,3	94,9	96,1	26,9
Харківська	68,8	69,5	75,0	92,5	87,9	82,1	91,7	94,4	25,6
Херсонська	58,5	72,7	77,5	97,4	94,8	94,7	94,5	94,8	36,3
Хмельницька	77,9	70,0	91,8	96,5	98,0	94,6	94,9	99,0	21,1
Черкаська	66,4	80,7	91,2	96,5	98,0	97,1	98,7	97,0	30,6
Чернівецька	70,8	71,5	70,4	84,3	91,7	93,6	93,9	90,7	19,9
Чернігівська	77,1	65,8	83,7	98,1	80,5	95,3	96,3	96,0	18,9
м. Київ	64,2	73,8	92,0	97,4	97,7	97,4	98,7	99,4	35,2
м. Севастополь	71,9	63,5	83,6	93,2	92,0	93,6	95,2	96,1	24,2
Україна	64,9	68,4	84,7	95,7	95,3	94,3	95,0	96,1	31,2

але забезпечує достовірне поняття стану справ підприємства [118, 457 – 458].

Проте, навіть при абсолютно достовірних показниках балансової вартості підприємства через ефекти синергізму і ділової репутації вони не відображають реальну ринкову вартість підприємства.

В українській нормативній базі питання обліку ризиків, які впливають на балансову вартість підприємства, висвітлено недостатньо. У деяких П(С)БО лише згадуються певні види ризику, а наявна інформація є спірною і незрозумілою.

В П(С)БО 2 "Баланс" та 4 "Звіт про рух грошових коштів" поняття ризик пов'язане з визначення еквівалентів грошових коштів, під якими

розуміються короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

П(С)БО 7 "Основні засоби" та 9 "Запаси" однією із складових первісної вартості об'єкта, відповідно, основних засобів і запасів визначають витрати зі страхування ризиків їх доставки на підприємство.

П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" містить таку інформацію: "Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно" [160].

П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" надає визначення окремим видам ризику [161].

Валютний ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу.

Відсотковий ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок.

Кредитний ризик - імовірність втрат однієї зі сторін-укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною.

Ризик грошового потоку - імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом.

Ризик ліквідності - імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю.

Ринковий ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів чи їх емітенту, або факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку.

Ціновий ризик - імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

Крім того, термін ризик в П(С)БО 13 зустрічається по відношенню до операцій хеджування. Під хеджуванням у словнику банківської термінології розуміють: 1) термінову операцію; страхування від можливого падіння ціни при здійсненні довгострокових операцій; 2) термін, що використовується в комерційній практиці для позначення різних методів страхування прибутку від зміни цін або валютних курсів на біржі при здійсненні ф'ючерсних операцій, коли продавець одночасно з укладенням їх на реальний товар проводить закупівлю, а покупець —

продаж відповідної кількості ф'ючерських контрактів на той же термін і на ту ж кількість товарів (тобто продавець або покупець одночасно з торговою операцією здійснює на біржі зворотну операцію з ф'ючерсами). Після здійснення операції з реальним товаром здійснюється продаж або викуп ф'ючерських контрактів. Якщо одна сторона втрачає як продавець, то вона виграє, виступаючи в ролі покупця. Таким чином, будь-яка зміна ціни приносить продавцям і покупцям програш по одному контракту і виграш по іншому. Якщо додатковий прибуток і втрати по термінових ф'ючерських операціях зрівноважуються, прибуток у виробництві опиняється захищеним від коливань валютних курсів і цін. Механізм хеджування заснований на тому, що зміни ринкових цін на реальні товари і цін на ф'ючерси близькі по своїх розмірах і напрямках [199].

Об'єкт хеджування - актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією.

Хеджування справедливої вартості - хеджування змін справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток).

Хеджування грошових потоків - хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на чистий прибуток (збиток).

За П(С)БО 13 однією з умов обліку хеджування справедливої вартості є оформлена на початку хеджування документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування [161].

Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

В П(С)БО 14 "Оренда" термін ризик зустрічається у визначенні фінансової оренди. Під нею розуміють оренду, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом [162].

Однією з умов визначення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) згідно з П(С)БО 15 "Доходи" є передані покупцеві ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив) [163].

В П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" при визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків [166].

В П(С)БО 29 "Звітність за сегментами" ризики враховуються при визначенні сегментів діяльності [167].

Згідно методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів однією з умов визнання їх активом є перехід підприємству ризиків й вигід, пов'язаних з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси.

За методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів при визначенні, чи має операція обміну основних засобів комерційний характер, необхідно врахувати зміну величини ризику часу та суми надходження грошових потоків між отриманим та переданим активом, або зміни вартості частини підприємства, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну.

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів термін ризик зустрічається при визначенні критеріїв їх віднесення до складу активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції активом.

У зарубіжній практиці бухгалтерського обліку можна спостерігати інший підхід до обліку ризиків.

Наприклад, МСБО 1 "Подання фінансових звітів" вказує на основні джерела для оцінки невизначеності, яку підприємство має розкрити і примітках. "Суб'єктові господарювання слід розкривати у примітках інформацію про основні припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на дату балансу, що мають значний ризик спричинення суттєвого коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році".

В МСБО 19 "Виплати працівникам" розглядаються актуарний ризик (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат) [108]. В МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання" розглядається кредитний ризик та ризик ліквідності.

В МСБО 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" зазначається, що "для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами. Ризик визначає непостійність результату. Коригування ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання" [111].

Поняття ризику тісно пов'язано з операціями хеджування, про що зазначено в МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" [112].

Термін ризик також зустрічається в МСБО 17 "Оренда", МСБО 18 "Дохід", МСБО 36 "Зменшення корисності активів" [106; 107; 110].

Удосконалюючи вітчизняну систему обліку балансової вартості підприємства першочергову роль бажано було б відвести виявленню ризиків формування справедливої вартості (неадекватність реальній

економічній ситуації, незіставність інформації, непослідовність регулювання, односторонність розвитку), а також створенню якісної системи бухгалтерського обліку і звітності, необхідної для визначення напрямів інвестування й аналізу ризиків.

З погляду управління вартістю підприємства необхідно використовувати наступні показники:

1. Первісна (переоцінена) вартість підприємства за наявними активами.

2. Залишкова (балансова) вартість підприємства за оцінкою активів.

3. Справедлива вартість підприємства за оцінкою його активів.

4. Чиста первісна (переоцінена) вартість підприємства за активами його балансу.

5. Чиста балансова (залишкова) вартість підприємства.

6. Чиста справедлива вартість підприємства за активами його балансу.

7. Ринкова вартість підприємства.

Вартість підприємства за первісною (переоціненою) ціною його активів визначається за дебетовими залишками балансових та позабалансових бухгалтерських рахунків і даними оперативного обліку. Загальна сума активів свідчить про величину інвестицій за рахунок всіх джерел, які можуть брати участь в господарській діяльності підприємства. На первісний підхід ціни підприємства спирається будь-який власник, що намагається підключити логіку до процесу оцінки вартості свого бізнесу.

Крім того, цей методичний підхід до оцінки вартості підприємства є основним в умовах визначення потреби активів для забезпечення технологічного процесу створення об'єктів господарської діяльності та їх реалізації. За умови використання первісного підходу оцінки підприємства, його вартість складається зі всіх активів, що є у розпорядженні підприємства та створених ними зобов'язань перед власниками і кредиторами.

Залишкова вартість підприємства формується за балансом з урахуванням активів позабалансових рахунків і даних оперативного обліку. При цьому вартість підприємства визначається за первісною (переоціненою) ціною майна з урахуванням його амортизації. Вважається, що такий підхід дає найнижчу, песимістичну оцінку бізнесу. На залишкову вартість підприємства за його балансом впливає ряд складнощів, пов'язаних з первісною вартістю активів та розподілом амортизаційної вартості.

Сучасна облікова модель характеризується втратою релевантності, що підтверджується зростанням різниці між ринковою та первісною балансовою вартістю і капіталізованою оцінками підприємства. Отже, значна частина вартості підприємства в його балансі не відтворюється. (табл. 3.1.3).

Таблиця 3.1.3

Формування вартості підприємства за алгоритмом балансу

Характеристика активів і зобов'язань	Бухгалтерські рахунки	Метод оцінки вартості
1	2	3
Активи		
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
• залишкова вартість	Д 12 мінус К 13	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
• первісна вартість	Д 12	Первісної оцінки (переоцінки) - величина, що залежить від облікової політики підприємства і нормативних положень держави
• накопичена амортизація	К 133	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
Незавершені капітальні інвестиції	Д 15	Витратний – за господарськими операціями, що формують первісну вартість об'єктів капітальних інвестицій
Основні засоби:		
• залишкова вартість	Д 101-109, 11 мінус К 131, 132	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
• первісна вартість	Д 101 -109, 11	Первісної оцінки (переоцінки) - величина, що залежить від облікової політики підприємства і нормативних положень держави
• знос	К 131, 132	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
Довгострокові біологічні активи:		
• справедлива (залишкова) вартість	Д 16 мінус К 134	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
• первісна вартість	Д 16	Первісної оцінки (переоцінки) - величина, що залежить від облікової політики підприємства і нормативних положень держави
• накопичена амортизація	К 134	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Довгострокові фінансові інвестиції:		
• які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	Д 141	Розрахункової вартості, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного об'єкта інвестування
• інші фінансові інвестиції	Д 142, 143	Справедливої вартості – собівартості з урахуванням зменшення корисності (амортизованої собівартості)
Довгострокова дебіторська заборгованість	Д 181, 182, 183	Справедливої (теперішньої) вартості
Інвестиційна нерухомість		
• справедлива (залишкова) вартість		Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
• первісна вартість інвестиційної нерухомості	Д 100	Первісної оцінки (переоцінки) - величина, що залежить від облікової політики підприємства і нормативних положень держави
• знос інвестиційної нерухомості	К 135	Розрахунковий – умовна величина, що залежить від амортизаційної вартості, методу амортизації і строку корисного використання
Відстрочені податкові активи	Д 17	Розрахунковий – умовна сума податку на прибуток, що може підлягати відшкодуванню в наступних періодах
Гудвіл	Д 19	Розрахунковий – вартість ділової репутації як різниця між ринковою ціною підприємства і балансовою вартістю чистих активів
Інші необоротні активи	Д 184	Справедливої вартості
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	Д 20, 22	Первісної вартості (виробничої собівартості), що залежить від методу оцінки вибуття запасів
Поточні біологічні активи	Д 21	Первісної вартості (виробничої собівартості, ринкової ціни)
Незавершене виробництво	Д 23, 25	Виробничої собівартості
Готова продукція	Д 26, 27	Виробничої собівартості (ринкової ціни)
Товари	Д 281 – 285	Купівельної вартості (собівартості)
Векселі одержані	Д 34	Чистої реалізаційної вартості
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
• чиста реалізаційна вартість	Д 36 мінус К 38	Розрахунковий – умовна величина, яка залежить від способу визначення коефіцієнта сумнівності
• первісна вартість	Д 36	Номінальної суми визначення доходу, що буде одержано від покупців

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
• резерв сумнівних боргів	К 38	Розрахунковий – умовна величина, яка залежить від способу визначення коефіцієнта сумнівності
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
• з бюджетом	Д 641, 642	Чистої реалізаційної вартості
• за виданими авансами	Д 371	Чистої реалізаційної вартості
• з нарахованих доходів	Д 373	Чистої реалізаційної вартості
• із внутрішніх розрахунків	Д 377, 682, 683	Чистої реалізаційної вартості
Інша поточна дебіторська заборгованість	Д 372, 374 – 377, 642, 65, 66	Чистої реалізаційної вартості
Поточні фінансові інвестиції	Д 352	Справедливої вартості (собівартості з урахуванням зменшення корисності, амортизованої собівартості)
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
• в національній валюті	Д 301, 311, 313, 333, 351	Номінальної суми з урахуванням перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ
у т. ч. в касі	Д 301	Номінальної суми з урахуванням перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ
• в іноземній валюті	Д 302, 312, 314, 334	Розрахунковий – національна валюта розрахована за курсом НБУ
Інші оборотні активи	Д 24, 331, 332, 643, 644	Номінальної суми з урахуванням корисності активів
III. Витрати майбутніх періодів	Д 39	Розрахунковий – сума витрат, що належить до наступних звітних періодів
IV. Необоротні активи та групи вибуття	Д 286	Розрахунковий – балансової вартості (чистої вартості реалізації)
Фінансові ресурси		
I. Власний капітал		
Статутний капітал	К 40	Фіксованої суми вартості внесків погодженої власниками при оцінці активів
Пайовий капітал	К 41	Фіксованої суми вартості внесків погодженої власниками при оцінці активів
Додатковий вкладений капітал	К 421, 422	Розрахунковий – результат продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу, а також вартість внесків понад статутний капітал
Інший додатковий капітал	К 423 – 425	Розрахунковий – за переоцінкою необоротних активів і фінансових інструментів та оцінкою безоплатно одержаних активів

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Резервний капітал	К 43	Номінальної суми – за рахунок розподілу прибутку і додаткового капіталу
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	К (Д) 44	Розрахунковий – результат господарювання від всіх видів діяльності
Неоплачений капітал	Д 46	Номінальної суми – заборгованості за внесками до статутного капіталу
Вилучений капітал	Д 45	Фактичної собівартості – вилученого капіталу (акції, вклади, паї)
II. Забезпечення таких витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	К471, 472	Розрахунковий – прогнозна оцінка ресурсів, необхідна для погашення зобов'язань
Інші забезпечення	К 473 – 474	Розрахунковий – прогнозна оцінка ресурсів, необхідна для погашення зобов'язань
Сума страхових резервів	К 491, 492, 495, 496	Розрахунковий – математично визначені суми
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	К 493, 494	Розрахунковий – прогнозна оцінка ресурсів, необхідна для погашення зобов'язань
Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї	К 475	Розрахунковий – математично визначені суми
Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	К 476	Розрахунковий – прогнозна оцінка ресурсів, необхідна для погашення зобов'язань
Цільове фінансування	К 48	Номінальної суми – залишків коштів за джерелами надходжень
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	К 501 – 504	Теперішньої вартості – сума майбутніх платежів, необхідних для погашення зобов'язань
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	К 505,506, 51, 52	Теперішньої вартості – сума майбутніх платежів, необхідних для погашення зобов'язань
Відстрочені податкові зобов'язання	К 54	Розрахунковий – умовна сума податку на прибуток, що може підлягати сплаті в наступних періодах

Продовження табл. 3.1.3

1	2	3
Інші довгострокові зобов'язання	К 53, 55	Теперішньої вартості – сума майбутніх платежів, необхідних для погашення зобов'язань
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	К 60	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	К 61	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
Векселі видані	К 62	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	К 63	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
• з одержаних авансів	К 681	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• з бюджетом	К 641	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• з позабюджетних платежів	К 642	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• зі страхування	К 65	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• з оплати праці	К 66	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• з учасниками	К 67	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
• із внутрішніх розрахунків	К 377, 62, 683	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	К 685	Поточної суми погашення – вартості придбання
Інші поточні зобов'язання	К 372, 684, 685, 643, 644	Поточної суми погашення – платежів щодо зобов'язань
V. Доходи майбутніх періодів	К 69	Розрахунковий – сума доходів, що належить до майбутніх звітних періодів

Вимога стосовно правильності та достовірності відображення облікової інформації у фінансових звітах ставилася з моменту їх виникнення. Питання повного висвітлення інформації у фінансовій звітності почали підніматися лише на початку ХХ ст. одним з видатних італійських вчених П'єро д'Альвізе (1934 р.). Своє вчення, назване ним логісміологією, він втілює у восьми загальних принципах, серед яких окреслив принцип відносної повноти: „Обсяг облікової інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести

адміністрацію між Сцилою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів” [203, с. 232].

Одним з провідних фахівців у сфері бухгалтерського обліку, президентом Інституту професійних бухгалтерів Росії, Я. В. Соколовим зафіксований факт багатогранності оцінок активів. Зокрема, Я. В. Соколов зауважує «... що шість класифікацій оцінок за предметом, всім їх груп за методами та шість за функціями створюють велике поле оцінок, де кожен об’єкт може отримати практично нескінченне число оцінок» [200, с. 206]. Крім того, Я. В. Соколов акцентує увагу на суб’єктивності оцінок. «Насправді варто було б всі оцінки, які є результатом ціленаправленої діяльності господарюючих суб’єктів, вважати суб’єктивними» [200, с. 207]. Науковцем також було зафіксовано, що по відношенню до активів «теоретично можна представити мінімум три ціни: покупу, продажну, покупну поточну» [200, с. 211].

В рамках проекту дослідження стану вітчизняного корпоративного управління було проаналізовано якість оприлюднених звітів українських акціонерних товариств. Зовнішня оцінка відповідності фінансових звітів чинним стандартам звітності дала наступні результати. Загальна середня оцінка відповідності стандартам в 2010 р. склала 1, 9032 за п’ятибальною шкалою. В 2009 р. цей показник складав – 1,99. Таким чином, порівняно зі звітністю за попередній рік, загальна оцінка якості публічних звітів знизилася на 0,09 бали. Відбулося зниження якості звітності майже на 5% [46].

Обліковий процес, що здійснюється на підприємстві суттєво впливає на оцінку його вартості, оскільки завдяки йому можна отримати дані про наявні майнові ресурси та їх економічний потенціал, показники звітності і, як результат, ефективно управляти господарською діяльністю.

Найбільш реальна вартість підприємства формується із розрахунку справедливої ціни його активів. За ПСБО 19 "Об’єднання підприємств" справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [164].

Способи визначення справедливої вартості активів і зобов’язань наведено в табл. 3.1.4.

При визначенні справедливої вартості об’єктів, що формують вартість підприємства, можна використати методи визначення звичайної ціни, наведені у Податковому кодексі України.

Звичайна ціна - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Визначення звичайної ціни здійснюється за одним з таких методів:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;

Таблиця 3.1.4

*Визначення справедливої вартості придбаних
ідентифікованих активів і зобов'язань*

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки - експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми)
3. Запаси	
3.1. Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби	
4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості - оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5 % номінальної вартості)
9. Обтяжливі контракти та інші непередбачені зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

- витрати плюс;
- розподілення прибутку;
- чистого прибутку.

При визначенні звичайної ціни згідно із зазначеними методами використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). При цьому умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування вказаних методів.

У разі відсутності даних для застосування зазначених методів визначення звичайної ціни така ціна може бути визначена виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності.

За методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності - однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаній з продавцем (покупцем) особі за звичайних умов діяльності.

Для визначення звичайної ціни товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Враховуються, зокрема, такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії); обсяг функцій, що виконуються сторонами; умови розподілу між сторонами ризиків і вигод; строки виконання зобов'язань; умови здійснення платежів, звичайних для такої операції; характеристика ринку товарів, на якому здійснено господарську операцію; бізнес-стратегія підприємства; звичайні надбавки чи знижки до ціни під час укладення договорів між непов'язаними особами, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована.

При цьому враховуються звичайні під час укладення договорів між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни, зокрема знижки, зумовлені сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів.

Якщо товари (роботи, послуги), стосовно яких визначається звичайна ціна, ідентичні (за їх відсутності - однорідні) товарам (роботам, послугам), які прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів, або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни, в установленому порядку, здійснюється з урахуванням таких факторів.

Згідно з методом ціни перепродажу застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом.

За методом "витрати плюс" застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні.

Відповідно до методу розподілення прибутку визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операцій, якби були непов'язаними особами.

Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах.

Для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги) використовуються офіційні джерела інформації, у тому числі:

- статистичні дані державних органів і установ;
- ціни спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржові котирування;
- довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;
- звіти та довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;
- інші інформаційні джерела, що визнаються офіційними в установленому порядку.

У найбільш повному обсязі вчення про «справедливу ціну» викладено Фомою Аквінським. Розмірковуючи про розумові та моральні чесноти, він довів поняття справедливості, яку визначає як «постійне і тверде бажання давати кожному те, на що він має право».

Отже, Фома Аквінський стверджує, що кожна річ має свою визначену «справедливу ціну», установити яку можна точно. Утім це твердження не

стало аксіомою, оскільки вивчення цього економічного феномену не завершено й сьогодні [192].

Оцінка справедливої вартості є одним з інструментів підвищення капіталізації підприємства, тому що дозволяє значно підняти вартість активів, а отже, і власного капіталу. При цьому на відміну від традиційної переоцінки власний капітал крім позитивного результату від переоцінки основних засобів може бути також скорегований у бік збільшення за рахунок вартості нематеріального активу «гудвіл». Відповідно, при трансформації звітності на підставі даних, отриманих у процесі оцінки справедливої вартості, вартість капіталу може зрости.

Справедлива вартість – це сума, на яку можна обміняти актив при здійсненні поточної операції між двома непов'язаними зацікавленими сторонами, за винятком випадків примусового продажу або ліквідації. Найкращим підтвердженням справедливої вартості є ціна активу, що котирується на ринку.

Звернемо увагу на деякі проблеми справедливості оцінки активів, які впливають на достовірність вартості підприємства.

По-перше, первісна вартість нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, основних засобів та довгострокових біологічних активів, відображених в балансі підприємства залежить від методики її формування.

По-друге, вартість підприємств України значно занижена внаслідок нехтування переоцінкою основних засобів. Вибірковий аналіз оприлюдненої інформації показників фінансової звітності за сукупністю провідних виробничих підприємств, зокрема ВАТ "Грета" (Донецька обл.), ВАТ "Краснолуцький машинобудівний завод" (Луганська обл.), ВАТ "Горлівський машинобудівний завод "Універсал" (Донецька обл.), ВАТ "Київський мотоциклетний завод", ВАТ "Полтавський автоагрегатний завод", ВАТ "Житомирський комбінат силікатних виробів", ВАТ "Сумський рафінадний завод", ТДВ "Одеський завод мінеральної води "Куяльник", ПАТ "Галакгон" (м. Київ) свідчить, що суб'єкти господарювання систематично не здійснюють переоцінку їх основних засобів [145].

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки (дооцінки або уцінки). Свочасність її проведення є одним з важливих питань в процесі оцінки балансової вартості підприємства в умовах інфляційних процесів. Особливо актуальним розв'язання цього питання є в сучасних кризових умовах, коли здешевлення гривні по відношенню до долара призвело до значного знецінення об'єктів основних засобів України (табл. 3.1.5).

Тому, передусім, варто розглянути, які вимоги до переоцінки сьогодні поставлені законодавством. За П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість

Таблиця 3.1.5

Офіційний курс гривні щодо долара США [195]

Роки	Курс	Індекси		Роки	Курс	Індекси	
		базисний	ланцюговий			базисний	ланцюговий
1996	1,83	-	-	2004	5,31	290,2	99,6
1997	1,86	101,6	101,6	2005	5,12	279,8	96,4
1998	2,45	133,9	131,7	2006	5,05	276,0	98,6
1999	4,13	225,7	172,1	2007	5,05	276,0	0,0
2000	5,44	297,3	131,7	2008	5,27	288,0	104,4
2001	5,37	293,4	98,7	2009	7,79	425,7	147,8
2002	5,32	290,7	99,1	2010	7,93	433,3	101,8
2003	5,33	291,3	100,2	2011	7,97	435,5	100,1

суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу [170]. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється методами 50% на 50% або 100%.

З вищеведеного виникає ряд питань: чому умовою переоцінки є суттєве відхилення залишкової (балансової), а не первісної вартості від справедливої (ринкової) оцінки; яку величину вважати суттєвою для прийняття рішення про переоцінку; чи обов'язково проводити переоцінку; з яких причин забороняється здійснювати переоцінку об'єктів, які обліковуються підприємством на рахунках 111 "Бібліотечні фонди" і 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"; як часто необхідно здійснювати переоцінку; чому сума дооцінки включається до складу додаткового капіталу (рахунок 423 "Дооцінка активів"), доходів (рахунок 746 "Інші доходи від звичайної діяльності, нерозподіленого прибутку (збитку) (рахунок 441 "Прибуток нерозподілений"), а уцінки – до складу витрат (рахунок 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" (табл. 3.1.6); який практичний механізм проведення переоцінки.

Спробуємо надати відповідь на поставлені питання, використовуючи результати власних досліджень.

Вважаємо, що умовою переоцінки може бути відхилення первісної (переоціненої) вартості об'єкта за даними обліку від його звичайної ціни на активному ринку. Щодо залишкової (балансової) вартості об'єкта, то вона завжди характеризується умовною величиною, яка залежить від строку корисного використання (виробничих показників діяльності) основних засобів і амортизаційної вартості, які визначаються самостійно підприємством.

З наведеного у П(С)БО 7 очевидно, що переоцінка не є обов'язковою, а може проводитися на розсуд власників підприємства, про що необхідно зазначити в наказі про його облікову політику. Такий підхід вказує на суб'єктивність оцінки основних засобів в балансі підприємства.

Основною ознакою для переоцінки основних засобів може бути тільки величина їх звичайної ціни. Виходячи з цього, немає достатніх підстав для

Таблиця 3.1.6

Відображення переоцінки основних засобів в системі рахунків бухгалтерського обліку [99]

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображення результатів дооцінки основних засобів на суму: • дооцінки залишкової вартості	10 „Основні засоби”	423 „Дооцінка активів”
• дооцінки зносу	423 „Дооцінка активів”	131 „Знос основних засобів”
2. Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму: • уцінки зносу	131 „Знос основних засобів”	10 „Основні засоби”
• уцінки залишкової вартості	975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 „Основні засоби”
3. Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму: • уцінки зносу	131 „Знос основних засобів”	10 „Основні засоби”
• уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	423 „Дооцінка активів”	10 „Основні засоби”
• перевищення уцінки залишкової вартості об’єкта над попередніми дооцінками цього об’єкта	975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 „Основні засоби”
4. Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених: • на суму дооцінки зносу основних засобів	10 „Основні засоби”	131 „Знос основних засобів”
• на суму дооцінки залишкової-вої вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 „Основні засоби”	746 „Інші доходи від звичайної діяльності”
• на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 „Основні засоби”	423 „Дооцінка активів”
5. Дооцінка об’єкта незавершеного будівництва, який раніше не уцінювався	15 „Капітальні інвестиції”	423 „Дооцінка активів”
6. Уцінка об’єкта незавершеного будівництва, який раніше не дооцінювався	975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	15 „Капітальні інвестиції”
7. Дооцінка раніше уціненого об’єкта незавершеного будівництва: • на суму дооцінки в межах попередніх уцінок	15 „Капітальні інвестиції”	746 „Інші доходи від звичайної діяльності”
• на суму перевищення дооцінки над сумою попередніх уцінок	15 „Капітальні інвестиції”	423 „Дооцінка активів”
8. Уцінка незавершеного будівництва раніше дооціненого: • на суму уцінки в межах попередніх дооцінок	423 „Дооцінка активів”	10 „Основні засоби”
• на суму перевищення уцінки над попередніми дооцінками	975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 „Основні засоби”
9. При введенні дооціненого об’єкта незавершеного будівництва в експлуатацію сальдована сума дооцінки заноситься до інвентарної картки (іншого реєстру) аналітичного обліку основних засобів (буде списана на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” при його вибутті)		

тверджень, нібито вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних матеріальних необоротних активів, та метод амортизації впливають на право здійснювати переоцінку.

У вітчизняному законодавстві не визначено, як часто може проводитися переоцінка основних засобів. МСБО 16 "Основні засоби" рекомендує здійснювати щорічні переоцінки основних засобів при значних коливаннях їх справедливої вартості. Вважаємо, що періодичність переоцінки повинна забезпечувати принцип вірогідності фінансової звітності. Тобто частота переоцінок повинна залежати від швидкості зміни справедливої вартості, що прямо залежить від швидкості зміни (коливання) ринкових цін. Зрозуміло, що в період інфляції переоцінки повинні проводитися частіше, ніж в періоди стабільності.

Загалом, проведений порівняльний аналіз здійснення переоцінки основних засобів, визначений МСБО і П(С)БО, визначив їх схожість. Однак, у той же час вони мають принципові відмінності.

Наприклад, за МСБО при здійсненні переоцінки будь-якого об'єкта основних засобів сума накопиченої амортизації на дату переоцінки перераховується пропорційно змінам валової балансової вартості (первісної вартості) переоцінюваного об'єкта з таким розрахунком, щоб після переоцінки балансова вартість переоціненого активу дорівнювала його справедливій вартості. Аналогічний порядок передбачений і в П(С)БО 7, але МСБО пропонує ще один варіант, коли накопичена сума амортизації на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу і чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу.

МСБО рекомендує у випадку переоцінки якого-небудь активу здійснювати переоцінку всього класу активів, до якого належить такий актив. Аналогічна вимога є й у П(С)БО 7. Однак, замість класів основних засобів у ньому говориться про групу, але при цьому класи (МСБО) та групи (П(С)БО) основних засобів відрізняються. Наприклад, МСБО наводить наступні класи: кораблі; літаки; автомобілі; меблі і пристосування; офісне устаткування. А от у П(С)БО є тільки група "транспортні засоби", а окремої групи для меблів або офісного устаткування зовсім немає. Вони враховуються: меблі - разом з інструментами, пристосуваннями й інвентарем, а устаткування - разом з машинами й устаткуванням. Усе це свідчить про принципову відмінність у розумінні класів (груп) основних засобів за МСБО і П(С)БО. Головне, про що необхідно пам'ятати при визначенні переліку об'єктів основних засобів, які входять в один клас, - це вимога МСБО, відповідно до якої, всі вони повинні мати однаковий характер і спосіб використання.

В процесі переоцінки основних засобів формується чотири можливих варіанти господарських операцій.

Перший - дооцінка об'єкта проводиться вперше або після дооцінки (кількох дооцінок) за умови, що об'єкт ще жодного разу не уцінювався.

Другий - дооцінка об'єкта проводиться після уцінки (кількох уцінок).

Третій - уцінка об'єкта проводиться вперше або після уцінки (кількох уцінок) за умови, що об'єкт ще жодного разу не до оцінювався.

Четвертий - уцінка проводиться після дооцінки (декількох дооцінок).

Всі чотири типи господарських операцій впливають на первісну (переоцінену) вартість об'єктів основних засобів, тобто збільшують або зменшують її величину і відповідають економічному змісту додаткового капіталу в частині дооцінки активів (рахунок 423). По дебету рахунка 423 "Дооцінка активів" в частині основних засобів, відображається сума уцінки об'єктів і зменшення додаткового капіталу, а по кредиту – дооцінка і збільшення вартості капіталу. Сальдо цього рахунку відображає капіталізовану балансову вартість підприємства, створену за рахунок доведення первісної вартості об'єктів основних засобів до звичайної ціни.

У вітчизняному законодавстві відсутній і сам механізм проведення переоцінки основних засобів. В П(С)БО 7 лише зазначено, що переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Об'єкти основних засобів, що відображаються в балансі і використовуються для господарської діяльності підприємства мають справедливу вартість за їх первісною характеристикою, первісну (переоцінену) і залишкову (балансову) вартість за балансом, справедливу вартість їх залишкової (балансової) вартості.

Варто звернути увагу, що справедлива вартість, яка формується на активному ринку може визначатися лише на умовах його первісної характеристики. Активного ринку щодо об'єктів основних засобів за балансовою вартістю немає.

Відповідно, механізм переоцінки основних засобів може бути наступним.

1. Визначається справедлива вартість об'єкта основних засобів за первісною характеристикою методом аналогів продажу, яка формує переоцінену вартість об'єкта (рахунок 10 "Основні засоби"), наприклад 100 тис. грн.

2. Розраховується сума переоцінки (дооцінки) як різниця між справедливою вартістю об'єкта основних засобів за первісною

характеристикою і первісною (переоціненою) вартістю, відображеною в обліку (дебет 10 "Основні засоби" кредит 423 "Дооцінка активів").

$$\text{ДОО} = \text{СВО} - \text{ПОБ},$$

де ДОО – дооцінка об'єкта основних засобів; СВО – справедлива вартість об'єкта основних засобів після переоцінки (100 тис.грн.); ПОБ – первісна (переоцінена) вартість об'єктів основних засобів за балансом до переоцінки (80 тис.грн.).

$$\text{ДОО} = 100 - 80 = 20 \text{ тис.грн.}$$

3. Визначається залишкова (балансова) вартість об'єкта основних засобів за балансом після переоцінки як різниця між справедливою вартістю (дебет рахунка 10 "Основні засоби") і його зносом (накопиченою амортизацією) до переоцінки.

$$\text{ЗПП} = \text{СВО} - \text{ЗОП},$$

де ЗПП – залишкова (балансова) вартість об'єкта основних засобів після переоцінки; ЗОП – знос об'єкта основних засобів до переоцінки (48 тис.грн.).

$$\text{ЗПП} = 100 - 48 = 52 \text{ тис.грн.}$$

4. Визначається розрахункова справедлива залишкова (балансова) вартість об'єкта за індексом переоцінки (коефіцієнт від ділення справедливої вартості об'єкта основних засобів за первісною характеристикою після переоцінки і первісної (переоціненої) вартості, відображеної в обліку до переоцінки), множенням коефіцієнта на залишкову (балансову) вартість об'єкта до переоцінки. Формування справедливої залишкової (балансової) вартості об'єкта після переоцінки може здійснюватися шляхом оцінки його реальної корисності за можливими чистими грошовими надходженнями.

$$\text{ЗСО} = \text{ІПО} \times \text{ЗВП}; \text{ІПО} = \text{СВО} : \text{ПОБ}; \text{ЗВП} = \text{ПОБ} - \text{ЗОП},$$

де ЗСО – справедлива (залишкова) вартість об'єкта основних засобів після переоцінки; ІПО – індекс переоцінки об'єкта основних засобів; ЗВП – залишкова (балансова) вартість об'єкта основних засобів до переоцінки.

$$\text{ІПО} = 100 : 80 = 1,25;$$

$$\text{ЗВП} = 80 - 48 = 32 \text{ тис.грн.};$$

$$\text{ЗСО} = 1,25 \times 32 = 40 \text{ тис. грн.}$$

5. Формується амортизаційна вартість об'єкта після переоцінки в сумі залишкової (балансової) вартості об'єкта основних засобів після переоцінки (ЗПП) з урахування справедливої залишкової вартості об'єкта після переоцінки (ЗСО) і суми коштів ліквідаційної вартості. Амортизаційна вартість об'єкта в сумі різниці між справедливою залишковою вартістю і ліквідаційною вартістю відшкодовується через нараховану амортизацію, ліквідаційна вартість – за рахунок одержаних доходів від вибуття об'єкта основних засобів при списанні з балансу. Різниця між залишковою вартістю об'єкта після переоцінки за балансом (ЗПП) та її справедливою вартістю (ЗСО) відображається шляхом

зменшення суми створеного прибутку і збільшення зносу основних засобів.

$ЗПВ - ЗСО = 52 - 40 = 12$ тис.грн. – Дебет 79 "Фінансові результати" "Знос (амортизація) необоротних активів".

$ЗСО - ЛВО$ (наприклад, 3 тис.грн.) = $40 - 3 = 37$ тис. грн. – відшкодовується через розподіл вартості протягом строку корисного використання об'єкта. $ЛВО = 3$ тис.грн. відображається за рахунок доходів, які підприємство очікує отримати від ліквідації об'єкта основних засобів.

Більш чітко механізм формування справедливої вартості об'єктів основних засобів визначено у Податковому кодексі України, згідно якого переоцінка здійснюється за коефіцієнтом індексації, в основі якого знаходиться індекс інфляції.

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$$

де $I_{(a-1)}$ - індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Проте даний розрахунок не дозволяє повністю уникнути невизначеності з питань зменшення справедливої вартості на 10 % та індексації амортизаційної вартості і накопиченої амортизації.

По-третє, балансова (залишкова) вартість необоротних матеріальних активів повністю залежить від внутрішньої, в багатьох випадках суб'єктивної, облікової політики підприємства, зокрема щодо:

- належності об'єктів активів до необоротного (основні засоби) або оборотного майна;
- розмежування об'єктів основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів за вартісною оцінкою;
- розрахунку ліквідаційної вартості, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією);
- строку, протягом якого необоротні активи використовуються підприємством або обсягу продукції (робіт, послуг), який буде виготовлений з їх використанням;
- визначення амортизаційної політики відповідно до можливих методів нарахування амортизації. Знос необоротних матеріальних активів підприємства за балансом відображає його нормативну (розрахункову) величину, яка суттєво відрізняється від фактичного зносу об'єктів.

Вже у самому визначенні основних засобів закладено принаймі два дискусійні положення, що можуть, в залежності від їх суб'єктивного трактування підприємствами, впливати на подальший розвиток їх оцінки. Однією з умов віднесення об'єктів до основних засобів є очікуваний термін їх корисної експлуатації, який повинен перевищувати один рік або

операційний цикл, якщо він відрізняється від року; іншою – вартісне розмежування об'єктів основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Обидва ці показники є результатом прийняття управлінських рішень на підприємстві, наслідки яких можуть виражатися в різних варіантах оцінки активів за балансом.

За умови, що підприємство визначить об'єктам активів строк корисного використання менше року або вартісне розмежування, що не дозволяє їх відносити до основних засобів і, відповідно, облік майна буде відбуватися на рахунках 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" і 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи", можливо застосовувати 100 % списання їх вартості при передачі в експлуатацію. А це означає, що наявні об'єкти активів за їх наявності не будуть мати балансової вартості.

Отже, першим суб'єктивним кроком для зарахування об'єкту до складу основних засобів є визначення в цілому його належності до необоротних або оборотних активів. Цей етап є досить важливим, оскільки буде визначати в подальшому взагалі необхідність розробки амортизаційної політики.

Проблемою визначення реальної вартості основних засобів є також відсутність єдиного підходу щодо визначення терміну корисного використання основних засобів. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) основних засобів П(С)БО 7 і Податковий кодекс України дозволяють підприємствам приймати до уваги очікуване використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності, фізичного і морального зносу, що передбачаються та інші фактори господарської діяльності. Однак, з іншої сторони, саме ця самостійність і обмеження мінімально допустимих строків корисного використання об'єктів в Податковому кодексі України може бути причиною недостовірного формування показників залишкової вартості основних засобів в балансі. Тому питання щодо правомірного визначення терміну експлуатації того чи іншого об'єкта основних засобів досить актуальне при формуванні вартості підприємства і його економічного потенціалу.

Наступним чинником, що впливає на залишкову вартість основних засобів є обрана підприємством облікова політика щодо нарахування амортизації. Тому перед суб'єктом господарювання постає питання, який із методів, запропонованих законодавством, доцільно використовувати в своїй практиці. Наразі існує сім методів щодо нарахування амортизації основних засобів з відповідними наслідками формування їх балансової вартості, яка може бути значно меншою або більшою ніж справедлива.

По-четверте, балансова вартість підприємства складається з об'єктів, які не підлягають амортизації, відображаються в балансі тільки за первісною (переоціненою) вартістю і не формують залишкової вартості. Не підлягають амортизації:

- витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів;

- вартість безоплатно отриманих основних засобів, крім витрат, що здійснює підприємство, безпосередньо пов'язаних з доведенням об'єктів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Варто зауважити, що капітальні інвестиції отримані підприємством з бюджету, у вигляді цільового фінансування на формування об'єктів основних засобів і нематеріальних активів підлягають амортизації за умови визнання доходів в сумі нарахованої амортизації за такими об'єктами.

З метою відображення справедливої балансової вартості підприємства пропонується здійснювати нарахування амортизації на всі об'єкти основних засобів та визнання доходів при формуванні прибутку з метою оподаткування в сумі амортизації витрат підприємства на формування необоротних матеріальних активів, які не використовуються в господарській діяльності і вартості безоплатно отриманих об'єктів.

Відповідно до цього в системі бухгалтерських рахунків можуть бути здійснені наступні записи:

- нарахована амортизація за об'єктами – дебет 42 "Додатковий капітал" кредит 13 "Знос (амортизація) необоротних активів";

- нараховано доходи – дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" кредит 71 " Інший операційний дохід".

По-п'яте - здатність необоротних економічних ресурсів приносити прибуток робить їх корисними, втрата цих властивостей означає необхідність відтворення. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із їх ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема п. 26 МСБО 16 "Основні засоби" [105], ремонти основних засобів проводяться з метою відновлення рівня їх продуктивності або очікуваного рівня економічних вигод, запланованих підприємством ще на початку

експлуатації об'єкта. Такі витрати на ремонт списуються здебільшого в момент їх виникнення, тобто в тому звітному періоді, коли їх було проведено. У системі вітчизняного бухгалтерського обліку витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта основного засобу в робочому стані та одержання початкової визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання об'єктів основних засобів, обліковують відповідно до п. 15 П(С)БО 7 "Основні засоби" [170].

При розрахунку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів необхідно звернутися до наступних визначень:

- поточний ремонт має профілактичний характер для збереження основних засобів у придатному для експлуатації стані, виконується при необхідності усунення дрібних неполадок і попередження прогресуючого фізичного спрацювання поза технологічним процесом з використанням запасних частин, деталей, вузлів та інших матеріалів;

- середній ремонт – це вид профілактичного ремонту, який передбачає розбирання об'єкта, заміну спрацьованих вузлів, деталей і конструкцій з метою відновлення робочого ресурсу основних засобів і поліпшення їх експлуатаційних характеристик;

- капітальний ремонт вимагає великих одночасних витрат для відновлення нормального фізичного стану об'єкта шляхом заміни конструктивних елементів основних засобів. Мета капітального ремонту – відшкодування нормального фізичного спрацювання конструктивних елементів основних засобів, максимально можливе відновлення всіх якісних експлуатаційних характеристик об'єктів.

Ремонтні роботи не приводять до збільшення у майбутньому економічних вигід від використання основних засобів та продовження строку їх корисного використання.

Економічна сутність процесу поліпшення необоротних активів полягає в тому, щоб вдосконалити, робити щось кращим, більш досконалим і задовільним. Поліпшення приводить до збільшення майбутніх вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Цей напрям відтворення пов'язаний з модернізацією, модифікацією, реконструкцією, добудовою і дообладнанням необоротних активів.

Модернізація (фр. *moderniser* – новітній, сучасний) – часткове вдосконалення конструкції та заміна застарілого устаткування (машин, обладнання та ін.), технології виробництва, технічне й технологічне переоснащення підприємства.

Модифікація (лат. *modificatio* – зміна) – 1) прогресивні зміни, перетворення виробництва, технології, продукції, що виробляється, створення кращого варіанта, нової моделі; 2) видозмінена модель виробу, машини.

Реконструкція – перебудова (перетворення) основних засобів, техніки і технології на підприємстві з метою продовження строку ефективної

експлуатації об'єктів, підвищення рівня та поліпшення якості продукції, що випускається, освоєння нових товарів.

Добудова - це один із видів реконструкції (дообладнати - поповнити обладнанням; повністю обладнати [262]).

Дообладнання - один із видів модернізації (добудовувати - закінчувати будувати що-небудь; будувати до кінця, до певної межі; прибудовувати до збудованого раніше [262]).

Повністю відносяться до складу витрат звітного періоду витрати на технічний догляд і консервування основних засобів.

Технічний догляд і обслуговування основних засобів є складовою частиною технологічного процесу і передбачає виконання робіт на працюючих об'єктах для підтримання їх в робочому стані з метою забезпечення процесу господарської діяльності.

Консервація основних засобів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання основних засобів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Витрати звітного періоду на ремонт та поліпшення основних засобів розподіляються наступним чином:

$$\begin{aligned} \text{ВЗП} &\leq \text{БВЗ} \times 0,1 \\ \text{ПВЗ} &> \text{БВЗ} \times 0,1, \end{aligned}$$

де ВЗП – витрати на ремонт та поліпшення основних засобів звітного періоду; БВЗ – балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду; ПВЗ – витрати на ремонт та поліпшення, що збільшують первісну вартість основних засобів.

Суму витрат на ремонт і поліпшення основних засобів, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів необхідно ідентифікувати з конкретним об'єктом і відносити на збільшення його балансової вартості.

Слід звернути увагу на те, що П(С)БО 7 розмежовує вплив поліпшення і ремонтів основних засобів на їх вартість наступним чином:

- первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Облік використання інвестицій на поліпшення необоротних активів відображають на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

- витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Отже, із збільшенням строку експлуатації об'єктів основних засобів, за методикою Податкового кодексу України, їх первісна вартість буде поступово збільшуватися на витрати по ремонту, що буде перевищувати справедливу вартість та створювати умови для уцінки. За економічним змістом витрати на ремонт можуть збільшувати тільки балансову вартість об'єктів основних засобів (амортизаційна і ліквідаційна вартість за мінусом накопиченої амортизації).

По-шосте, матеріальні і нематеріальні активи формують балансову вартість підприємства за оцінкою, яка залежить від джерел надходження об'єктів.

Первісна вартість придбаного об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);

- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, установа, монтаж, налагодження основних засобів;

- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. Фінансові витрати – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченням;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів платником податку для власних виробничих потреб вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх

виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість, незалежно від джерел фінансування. При цьому в даному визначенні акцентується увага лише на виробничих витратах, тобто первісна (переоцінена) і балансова (залишкова) вартість об'єктів формується без адміністративних витрат, витрат на збут і прибутку, які наявні у вартості придбаних основних засобів.

Присутність у балансі підприємства активів, оцінка яких на момент їх формування не відповідає справедливій вартості, в значній мірі ускладнює розрахунок економічного потенціалу і потребує одночасної переоцінки об'єктів основних засобів.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість.

Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

При оцінці первісної вартості основних засобів за балансом підприємства необхідно враховувати, що на неї суттєво впливає політика держави в частині суми непрямих податків (податку на додану вартість) у зв'язку з їх придбанням (створенням), якщо вони не відшкодовуються підприємству. На наш погляд, первісна вартість об'єктів основних засобів не повинна залежати від податкової політики держави щодо відшкодування податкового кредиту з податку на додану вартість.

У разі, якщо платнику податку не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку на додану вартість, він повинен мати право згідно власної економічної політики віднести свої витрати на фінансові результати від інвестиційної діяльності як збитки від економічної політики держави. У цьому випадку сума податку на додану вартість буде відображена за дебетом рахунків 44 "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) або 43 "Резервний капітал" та кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Аналогічна ситуація складається з оцінкою основних засобів, коли підприємство здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування ПДВ,

частково використовує основні засоби в оподатковуваних операціях, придбає основні засоби для використання в невиробничій сфері господарської діяльності, а також якщо витрати на їх придбання не підтверджені податковими накладними.

Варто зазначити, що, незважаючи на уніфікацію фінансового і податкового обліку, різниця в обліку показників первісної вартості все ж таки лишилася (табл. 3.1.7).

Таблиця 3.1.7

Різниця в обліку показників первісної вартості основних засобів за П(С)БО і Податковим кодексом України

<i>Нормативні документи</i>		<i>Наявність різниці</i>
<i>П(С)БО 7</i>	<i>Податковий кодекс України</i>	
1	2	3
<i>1. Об'єкти, що виготовлені самостійно</i>		
Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» (п. 11).	Вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, здійснених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість незалежно від джерел фінансування (п. 146.6)	Виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку
<i>2. Внесені до статутного капіталу підприємства</i>		
Первісна вартість — погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених П(С) БО 7 (п. 10)	Первісна вартість - їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни (п. 146.8)	Справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні
<i>3. Отримані в обмін на подібний об'єкт</i>		
Первісна вартість — це залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду (п. 12)	Первісна вартість — вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (п. 146.9)	Різниця в оцінці отриманого об'єкта

1	2	3
<i>4. Придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт</i>		
Первісна вартість - справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13)	Первісна вартість — вартість переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшений (зменшений) на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана (отримана) під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (146.10)	Справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні

По-сьоме, фінансові інвестиції підприємства щодо інших суб'єктів господарювання можуть формувати його вартість на основі двох альтернативних оцінок: за справедливою вартістю або з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування. Інвестиції – це вкладення активів з метою подальшого їх збереження і збільшення.

Водночас, значна частка передбачених у стандартах методів обліку фінансових інвестицій не використовується у практичній діяльності. Зазвичай облік придбаних цінних паперів, вкладень у статутні капітали здійснюється за історичною собівартістю. Їх переоцінка та доведення до справедливої вартості не ведеться через відсутність дієвого вторинного ринку корпоративних цінних паперів.

Не використовується у практиці методика обліку інвестицій за амортизованою собівартістю через нерозвиненість вітчизняного облігаційного ринку з емісій та продажу боргових цінних паперів.

Достатньо ефективним для економічного піднесення інвестованих об'єктів є утримання та обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, оскільки спонукає інвестора активно впливати на зростання економічного потенціалу об'єкта, що інвестується. Згідно облікових стандартів даний метод мали б застосовувати пов'язані сторони, коли інвестор володіє пакетом понад 25 % акцій іншої сторони, при інвестуванні в асоційовані, дочірні, спільні підприємства. Незважаючи на те, що зараз на вітчизняному ринку функціонує значна кількість пов'язаних осіб, метод участі в капіталі не практикується. Можливо це пов'язано із значними ризиками інвестора. Адже за таких умов при незадовільній роботі інвестованого суб'єкта, на величину допущених збитків, з одного боку, зменшується сума інвестицій, з іншого – належна частка збитків відноситься на зменшення прибутку інвестора. Крім цього, необов'язковість та відсутність санкцій при недотриманні облікових стандартів призвели до того, що метод обліку за участю в капіталі не знайшов практичного використання, хоча для його забезпечення уведені

окремі рахунки бухгалтерського обліку (72"Доходи від участі в капіталі" і 96"Втрати від участі в капіталі"), показники фінансової звітності (рядки 110, 150 Звіту про фінансові результати) [12].

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. В цьому контексті, за відсутності в Україні активного ринку інвестицій, їх собівартість відображає справедливую вартість, а облік збільшення (зменшення) активів в результаті їх інвестування не здійснюється.

При обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі їх вартість формується за балансовою вартістю власного капіталу, яка має значне відхилення в його ринкової вартості (справедливої ціни).

По-восьме, справедлива вартість підприємства залежить від об'єктивної оцінки дебіторської заборгованості, яка характеризується рівнем ризику її непогашення. Тому, при розрахунку вартості підприємства, особливо увагу слід звернути на наявність у підприємства дебіторської заборгованості і рівень створеного резерву сумнівних боргів. Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Оскільки вартість дебіторської заборгованості може знижуватися, нормативними документами у сфері регулювання бухгалтерського обліку передбачено необхідність її балансової оцінки за чистою вартістю реалізації [159]. Для цього необхідно створювати резерв сумнівних боргів. Загалом розрізняють сумнівний та безнадійний борг. Під сумнівною заборгованістю розуміють поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. Безнадійною дебіторською заборгованістю є поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Варто зауважити, що оцінка за чистою реалізаційною вартістю є обов'язковою лише стосовно тієї заборгованості, яка водночас: є поточною; є фінансовим активом; не є придбаною; не є призначеною для продажу.

Вибір методу обчислення резерву сумнівних боргів належить до облікової політики підприємства. Загалом законодавством пропонується використовувати один з двох методів:

1. Метод ідентифікованої суми – застосування абсолютної суми за результатами аналізу платоспроможності кожного окремого дебітора;

2. Метод коефіцієнта сумнівності – сукупну суму заборгованості на початок періоду множать на коефіцієнт сумнівності. При цьому коефіцієнт сумнівності можна розрахувати за трьома варіантами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході підприємства;
- класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаного боргу в сумі боргу на початок періоду за попереднім досвідом, набутим протягом 3 – 5 років.

Аналізуючи механізм розрахунку резерву сумнівних боргів за кожним з наведених вище методів, варто відмітити, що в тексті П(С)БО 10 міститься певна некоректність. Як наведено вище, за другим методом для визначення суми резерву сумнівних боргів необхідно помножити коефіцієнт сумнівності та залишок заборгованості на початок періоду. Разом з тим, сам коефіцієнт обчислюється шляхом визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході. В такому випадку множення коефіцієнта на суму боргу, а не на суму чистого доходу призводитиме до неспівставності баз обрахунку. При цьому числовий приклад розрахунку, представлений у додатку до П(С)БО 10, побудований на основі правильного алгоритму.

Аналіз показників оприлюдненої фінансової звітності [145] показує, що процедура створення резерву сумнівних боргів великою кількістю підприємств ігнорується, що призводить до завищення їх реальної вартості. При цьому, часто спостерігається ситуація, коли у ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у ряд. 951 присутні суми списання безнадійних боргів, а в балансі, водночас, відсутній резерв сумнівних боргів.

Дослідивши оприлюднену фінансову звітність можна зробити висновок, що нарахування резерву сумнівних боргів на різних підприємствах має ряд особливостей:

1. Одночасне використання різних методів резервування для різних видів дебіторської заборгованості;

2. Визначення резерву на підставі врахування порогу суттєвості суми боргу. Наприклад, на підприємстві групують дебіторську заборгованість за строками погашення, а резерв створюють двома способами: індивідуальний підхід до покупців, заборгованість яких вище певної суми, і груповий – для покупців із заборгованістю менше цієї суми.

3. Визначення резерву сумнівних боргів на підставі результатів систематичних інвентаризацій показників окремих рядків.

Часто в практиці зустрічаються випадки, коли в наказі про облікову політику підприємства взагалі не передбачається створення резерву сумнівних боргів.

В умовах відсутності коштів для платежів важливу роль у фінансовій діяльності підприємства відіграє вексель як платіжний інструмент. За

даними Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку протягом останніх 10 років середня частка векселів у загальних обсягах торгів складає близько 40%. І хоча протягом останніх років з розвитком фондового ринку частка операцій із векселями у загальних обсягах торгів поступово знижувалася з 70% у 1999 р. до 21,7% – у 2008 р., але при зростанні ринку протягом останніх 10 років у 53 рази питома вага векселів зменшилася лише в 3,2 разу, тобто обіг векселів здебільшого обумовлений саме потребами реального сектора економіки, що підтверджується зростанням частки векселів відносно ВВП з 0,5% у 1998 р. до 20,2% – у 2008 р. [196]

Вексель може використовуватися для відстрочення оплати, погашення взаємних заборгованостей підприємств, реструктуризації боргів і як об'єкт інвестування. При цьому слід зазначити, що викликана кризою неплатежів відсутність довіри до фінансових інструментів, безперечно, стосується й боргових цінних паперів, зокрема векселів. Тому надзвичайно актуальним завданням стає оцінка надійності векселів та коригування їх вартості за балансом підприємства з урахуванням ризику неплатежу.

Вексель – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку сплати платежу певну суму власнику векселя (векселедержателю). Векселі бувають прості та переказні. Простий вексель містить зобов'язання векселедавця сплатити в зазначений час певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Переказний вексель містить письмовий наказ однієї особи іншій сплатити в зазначений строк певну суму грошей третій особі.

При відображенні в обліку операцій з одержання векселів використовують субрахунок 182 «Довгострокові векселі одержані» - для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Рахунок 34 "Короткострокові векселі одержані" використовується для обліку поточної заборгованості покупців, замовників за відвантажені товари, продукцію, надані роботи, послуги, забезпеченої векселями. За дебетом цього рахунку відображують одержання векселя, а за кредитом – одержання коштів у рахунок погашення векселів, продаж векселя третій особі, погашення одержаним векселем кредиторської заборгованості.

Рахунок 34 має два субрахунки:

341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;

342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті».

При віднесенні векселів до коротко- або довгострокових слід керуватися визначенням поточного і довгострокового зобов'язання. Довгострокові зобов'язання - борги, які будуть погашені після 12 місяців з дати балансу.

Суб'єкт підприємницької діяльності (третя особа) може придбати вексель за ціною, яка відрізняється від вказаної суми оплати безпосередньо у векселедержателя. В цьому разі вексель через деякий час буде оплачено, різниця становитиме фінансові доходи або витрати. Тобто якщо вексель надходить на підприємство без наявності заборгованості за товарною операцією, має місце операція з придбання векселя як цінного паперу. Активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів), вартості капіталу або іншої вигоди для інвестора, визнаються фінансовими інвестиціями.

Для обліку фінансових інвестицій використовують такі рахунки і субрахунки:

Субрахунок 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" - для обліку наявності руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів. На ньому відображують векселі, що придбаються з метою погашення кредиторської заборгованості або продажу. Слід мати на увазі, що згідно з п. 4 П(С)БО 12 вексель обліковують за фактичною вартістю з урахуванням витрат, що безпосередньо пов'язані з його придбанням. За дебетом відображують придбання (надходження) векселів, а за кредитом – їхнє вибуття.

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначено для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств тощо. За дебетом цього рахунку відображують вартість довгострокових інвестицій, а за кредитом – їх вибуття (списання). При цьому використовують два субрахунки: 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам"; 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

Корегування вартості векселя слід проводити з урахуванням імовірності його погашення.

Скорогована вартість векселя може бути визначена таким чином:

$$БВВ = ПВВ \times КІВ,$$

де БВВ – балансова вартість векселя; ПВВ – первісна (скоригована) вартість векселя; КІВ – коефіцієнт імовірності погашення векселя.

Коефіцієнт імовірності погашення векселя буде залежати від:

а) наявності у векседавця коштів для здійснення розрахунків за одержані товари (виробничі запаси), роботи, послуги;

б) суми коштів які будуть виділені із загальної суми для погашення векселів;

в) величини номіналу вартості векселя, який необхідно погасити.

Таким чином, імовірність погашення векселя – це імовірність появи у векседавця певного обсягу коштів, який він може виділити на погашення векселя.

Наведемо числовий приклад для ілюстрації розрахунку оцінки векселя на момент відображення його в активі балансу. Нехай первісна вартість

векселя становить 50 000 грн. Проведений аналіз господарської діяльності векселедавця та характеру й обсягів платежів, які він здійснює зі свого доходу, показав, що значення коефіцієнта імовірності для визначення сподіваного обсягу коштів, який може бути спрямований на погашення виплат за векселями, дорівнює 0,8.

Отже, з урахуванням отриманого ступеня ризику неплатежу вартість боргового зобов'язання за векселем становить 40 000 грн. (50 000 x 0,8).

Різниця між вартістю векселя без урахування ризику неплатежу і скорегованою вартістю становить 10 000 грн. (50 000 – 40 000). Ця сума є сподіваним обсягом збитків за векселем та являє собою оцінку ступеня ризику неплатежу в грошовому виразі.

По-дев'яте, вартість підприємства не формується об'єктами активів, які використовуються в господарській діяльності, але не відображаються на балансових рахунках обліку.

Предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, при відпуску їх в експлуатацію списуються з рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" на рахунки обліку витрат. З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема, оперативний облік у кількісному вираженні.

Активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) обліковуються на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі оренди.

Насправді, на практиці досить складно розмежувати оренду на фінансову та операційну. Згідно П(С)БО 14 фінансова оренда - це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує

орендодавцю його втрати від припинення оренди; 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

Очевидно, що наведені вище критерії носять достатньо умовний характер. Наприклад, незрозуміло, який конкретно строк оренди доцільно вважати більшою частиною строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди. Наприклад, в Податковому кодексі України він дорівнює строку, протягом якого амортизується не менше як 75 відсотків первісної вартості орендованого об'єкту.

Уникнення фіксації інформації про ці операції у фінансових звітах орендаря призводить до викривлення фінансових показників. Це означає, що операції з операційної оренди відображаються в обліку не у відповідності до їх економічної сутності, а за юридичною формою. Адже, навіть якщо орендар не отримує юридичного права власності на орендований актив, він отримує економічні вигоди або потенціал корисності від використання майна. Саме тому, орендовані на правах як фінансової, так і операційної оренди необоротні активи повинні бути відображені в балансі орендаря на період їх використання у господарській діяльності. Передані в оренду активи орендодавець має відображати в позабалансовому обліку.

На вартість підприємства впливають не тільки справедлива оцінка активів щодо їх матеріальної форми, визначеної ролі в господарській діяльності, можливого економічного потенціалу, але і окремі фактори зовнішнього і внутрішнього середовища, зокрема:

- обмеження права власності;
- оформлення об'єктів активів в заставу;
- наявність об'єктів, що тимчасово не використовуються;
- контрактні зобов'язання підприємства;
- непередбачені активи і зобов'язання;
- гарантії та забезпечення надані та отримані;
- можливості повернення списаних активів.

Одержані результати дослідження свідчать про значний суб'єктивізм в оцінці активів підприємства та при формуванні його справедливої вартості відповідно до балансу. Балансова вартість українських підприємств суттєво відрізняється від їх справедливої вартості. Формування справедливої вартості підприємства за оцінкою його активів можливо здійснювати за допомогою хеджування первісної і балансової вартості активів підприємства відповідно до розглянутих нами вище проблем з відображенням в обліку різних видів балансових резервів. Російський професор Я. Соколов з цього приводу зазначає, що в активі балансу так звані зарезервовані цінності перебувають у поточному обороті, але кредитове сальдо рахунку "Резервний капітал" як би проводить межу між тими активами, які перебувають в обороті без обмеження і тією їх

частиною, яка як би недоторкана, тобто не може бути знижена – це і є резерв [63].

Поняття “резерв” походить від французького “reserve”, що в перекладі означає “запас”, чи від латинського “reservare” – “економлю, зберігаю”. Так, у Великій радянській енциклопедії під резервом розуміється запас чого-небудь на випадок необхідності; джерело, звідки черпаються необхідні нові ресурси [22, с.580]. Відповідно до Тлумачного словника В. Даля, резерв – запас, речі про запас, в запасі, запасне військо, запасна сила [216, с.89]. Словник С.І. Ожегова визначає резерв як запас, звідки черпаються нові сили, ресурси; частина військ що залишається у розпорядженні керівника для використання її в потрібний момент; склад військовозобов’язаних, які призиваються в армію за мобілізацією [217, с.550]. Відповідно до Великого економічного словника А.Б. Борисова, резерви – це запаси (матеріальні й грошові), створені для компенсації дії різних неврахованих факторів на ринку, стихійних лих, збоїв у виробництві; можливості покращання використання наявних виробничих ресурсів [15, с.623]. Великий економічний словник під редакцією А. Азриліяна пропонує нам ґрунтовніше та більш насичено визначення резервів, доповнюючи наведене вище і додає нове, визначає, що резерв – це відокремлена частина активів, яка концентрується у резервних (страхових) фондах – як централізованих, так і децентралізованих і призначається для покриття непередбачуваних потреб, витрат для підстрахування [13, с.395].

У сучасній економічній літературі зустрічаються різні назви, види та визначення поняття резерв: резервний капітал, резервний фонд, запасний фонд. Так, у зарубіжній економічній літературі використовують більше як 15 резервів і резервів статутного типу: контрактні оціночні резерви; факультативні резерви; емісійний дохід і дохід від злиття організацій; резерви на знецінення власних фондів; резерви з переоцінки; резерви, пов’язані із самоконтролем; резерви з капіталу, який знаходиться в материнському чи дочірньому підприємстві; резерви із забезпечення зовнішніх фондів; інвестиційні субсидії; регламентовані резерви; національні фонди інвестицій; консолідовані резерви; резервний капітал; додатковий капітал.

Статутні резерви зарубіжних країн характеризуються значно більшою різноманітністю (табл. 3.1.8). Це пов’язано з їх цільовим призначенням (резерви зобов’язань і витрат, резерви переоцінки, резерв з доходів, резерви законодавчі, спеціальні, ініціативні). Слід зазначити, що в деяких країнах (Португалія, Франція, Японія) підприємства досить детально розкривають інформацію про власні резерви у розділі власного капіталу бухгалтерського балансу [74].

Важливим моментом у класифікації статутних резервів є джерела їх формування. Англійські підприємства формують резерви із прибутку та

Таблиця 3.1.8

*Розкриття інформації про резерви
у пасиві балансу окремих країн [44]*

Країна	Назва розділу	Види резервів
Австрія	Капітал	1. Резервний капітал 2. Резерви зобов'язань і витрат (вихідних допомог, пенсійний, податковий)
Бельгія	Капітал	1. Резерви на прибуток 2. Резерви відстроченого оподаткування 3. Резерв позовів і збитків
Велика Британія та Австралія	Капітал і резерв	1. Резерв переоцінки 2. Інші резерви (резерв викупу капіталу, резерв власних акцій, резерви згідно із статутом)
Німеччина	Власний капітал	1. Резервний капітал 2. Резерви прибутку (передбачений законом резерв; резерв для власної пайової участі; резерви, передбачені статутом; інші резерви із прибутку)
Португалія	Капітал	1. Резерви переоцінки 2. Резерви (законодавчі, спеціальні, ініціативні) 3. Резерви ризиків і витрат (податковий та ін.) 4. Резерви уцінки товарів, ризиків
Росія	Капітал і резерви	Резервний капітал (у тому числі резерви, створені відповідно до законодавства, і резерви, створені відповідно із статутними документами)
Україна	Власний капітал	Резервний капітал
Франція	Капітал і резерв	1. Резерв переоцінки 2. Резерви 3. Легальний резерв 4. Резерв, передбачений статутом або контрактом 5. Інші резерви
Швеція	Капітал	1. Резерви законодавчі 2. Пенсійні резерви, відстрочене оподаткування, резерви, які не обкладаються податками
Японія	Капітал	1. Капітальні резерви (емісійний дохід) 2. Законодавчий резерв 3. Резерви для страхових позовів 4. Резерви збитків від зарубіжних інвестицій, розширення бізнесу, придбання додаткового обладнання, прискореної амортизації, загальний, нерозподілений

резерви із власного капіталу. Нерозподілений прибуток, з одного боку, є резервом, а з іншого – основним джерелом їх фінансування. Формування резервів із власного капіталу відбувається через випуск акцій за ціною,

вищою за номінал, і переоцінку основних засобів у бік підвищення [254]. Цікавим є той факт, що розмір резервного капіталу в світовій практиці коливається в межах 10 – 40 % від статутного капіталу. При цьому окремим підприємствам надається право призначати більш високу межу [209].

Українським підприємствам необхідно надати право формувати в структурі власного капіталу "Резерв справедливої вартості активів" з дооцінки окремих об'єктів до справедливої вартості або за допомогою створення гудвілу за балансовою вартістю активів.

Важливе місце в економічній політиці підприємства займає його чиста вартість, яка вимірюється вартістю чистих активів в розрахунку первісної, балансової і справедливої вартості. Загалом, під вартістю чистих активів (ВЧА) підприємства розуміється величина, яка визначається шляхом вирахування із суми його активів (АКР) суми зобов'язань (ЗБП):

$$\text{ВЧА} = \text{АКР} - \text{ЗБП}.$$

Однак, результат обрахунку чистих активів за наведеною формулою може залежати від декількох факторів.

По-перше, який підхід до оцінки вартості активів обрало підприємство. Сучасна вітчизняна практика дає можливість використовувати два варіанти оцінки активів, які можна умовно назвати бухгалтерським та ринковим. Перший підхід полягає у застосуванні бухгалтерської оцінки активів (первісної, балансової, справедливої).

$$\text{ПЧВ} = \text{ПВА} - \text{ЗБП};$$

$$\text{БЧВ} = \text{БВА} - \text{ЗБП};$$

$$\text{СЧВ} = \text{СВА} - \text{ЗБП},$$

де ПЧВ – первісна (переоцінена) чиста вартість підприємства; БЧВ – балансова (залишкова) чиста вартість підприємства; СЧВ – справедлива чиста вартість підприємства; ПВА – первісна (переоцінена) вартість активів; БВА – балансова вартість активів; СВА – справедлива вартість активів; ЗБП – зобов'язання підприємства щодо залучених фінансових ресурсів із зовнішніх джерел фінансування.

Формування первісної вартості активів – це складний творчий процес. Він ґрунтується на прогнозуванні кон'юнктури ринку об'єктів діяльності підприємства і умов здійснення інвестицій. Складність полягає у тому, що вибір об'єктів активів для господарської діяльності пов'язаний з пошуком і оцінкою альтернативних варіантів інвестиційних рішень, які найбільше відповідають меті підприємства і перспективам його розвитку. Певні складності є в тому, що обсяг інвестицій не є незмінним, а потребує постійного перегляду з урахуванням змін зовнішнього середовища, нових можливостей підприємства, що виникають.

Первісна вартість підприємства визначається обсягом інвестицій, які забезпечують власники для формування активів з метою ведення господарської діяльності.

На час придбання активів і зарахування їх на баланс підприємства первісна вартість збігається з їхньою початковою балансовою вартістю. Надалі, в міру участі активів в господарській діяльності, їхня вартість роздвоюється: одна її частка, що дорівнює розрахунковій величині зношуванню, переноситься на об'єкти діяльності, інша – виражає залишкову (балансову) вартість активів (табл. 3.1.9).

Таблиця 3.1.9

*Оцінка чистої вартості підприємств України в 2010 році
за первісною і залишковою (балансовою) вартістю активів*

Підприємства за видами економічної діяльності	Первісна вартість	Балансова вартість	Відхилення	
			(+, -)	%
1	2	3	4	5
Сільське господарство	123649,5	90390,9	-33258,6	-26,9
Промисловість	1083455,0	424545,4	-658909,2	-60,8
Будівництво	52893,1	27371,9	-25521,2	-48,3
Торгівля	131268,6	91606,0	-39662,6	-30,2
Готелі та ресторани	15608,4	11219,2	-4389,2	-28,1
Транспорт та зв'язку	4016674,0	174604,7	-3842069	-95,7
Фінансова діяльність	190236,7	188009,4	-2227,3	-1,2
Операції з нерухомим майном	658875,2	393960,1	-264915,1	-40,2
Освіта	2159,4	1476,1	-683,3	-31,6
Охорона здоров'я	8481,1	4832,8	-3648,3	-43,0
Надання комунальних та індивідуальних послуг	48914,0	18144,4	-30769,6	-62,9
Усього	6333174,0	1426711,6	-4906461,9	-77,5

*Розраховано автором за даними [144]

Таким чином, господарська діяльність підприємства забезпечується залишковою вартістю активів, а відтворення активів здійснюється за рахунок фінансових ресурсів в сумі їх первісної вартості. Загалом, на всіх стадіях життєвого циклу підприємства, крім народження, формування об'єктів його діяльності забезпечується значно меншою вартістю активів, ніж авансованих в момент створення суб'єкта господарювання.

Створення об'єктів активів для забезпечення господарської діяльності має ґрунтуватися на таких принципах:

- урахування перспектив розвитку підприємства;
- забезпечення відповідності обсягу залучених активів обсягу створених об'єктів діяльності підприємства;
- створення оптимальної структури активів з позицій ефективності їх формування;
- зменшення витрат на їх формування через удосконалення структури фінансових ресурсів з різних джерел;
- раціонального використання активів.

Процес формування первісної чистої вартості підприємства тісно пов'язаний з початковим нагромадженням активів або створенням власного капіталу. Через деякий період часу чисті активи в оцінці первісної вартості можуть бути як примножені (прибуткова діяльність), так і втрачені повністю або частково (збиткова діяльність).

Водночас, як показали проведені нами вище дослідження, найбільш репрезентативним показником вартості підприємства є його чиста справедлива вартість. Об'єктами справедливої вартості підприємства за балансом є його активи. Теоретичним фундаментом процесу формування справедливої вартості активів є система оціночних показників, на яких ґрунтується розрахунок вартості окремих об'єктів. (рис. 3.1.1).

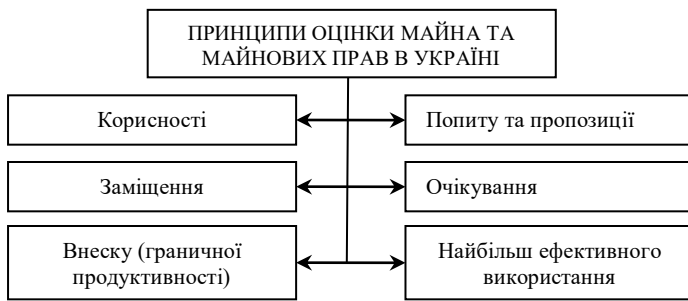


Рис. 3.1.1. Принципи оцінки майна та майнових прав в Україні

Принцип корисності ґрунтується на тому, що майно має вартість тільки за умови корисності його для потенційного власника або користувача.

Принцип попиту та пропозиції відображає співвідношення пропозиції та попиту на подібне майно.

Принцип заміщення передбачає врахування поведінки покупців на ринку, яка полягає у тому, що за придбання майна не сплачується сума, більша від мінімальної ціни майна такої ж корисності, яке продається на ринку.

Принцип очікування передбачає, що вартість об'єкта визначається розміром економічних вигід, які очікуються від володіння, користування, розпорядження ним.

Принцип внеску (граничної продуктивності) передбачає врахування впливу на вартість об'єкта оцінки таких чинників, як праця, управління, власність та земля, що є пропорційними їх внеску у загальний дохід. Вплив окремого чинника вимірюється як частка вартості об'єкта або як частка вартості, на яку загальна вартість об'єкта зменшиться у разі його відсутності.

Принцип найбільш ефективного використання полягає в урахуванні залежності вартості об'єкта від його найбільш ефективного використання.

Другий підхід для оцінки вартості чистих активів базується не на бухгалтерських оцінках, а на визначенні вартості активів, як єдиного майнового комплексу, з урахуванням ринкових цін.

При цьому, активи підприємства розглядаються як єдине ціле (товар), до складу якого входять усі види майна, що функціонують в його організаційно-правових комплексах у процесі здійснення господарської діяльності, та права на це майно. Отже, підприємство – це певна господарська діяльність, яка провадиться з використанням активів цілісного майнового комплексу. Власник підприємства має право його продати, закласти, застрахувати, заповідати. Таким чином, підприємство стає об'єктом угод, які має усі ознаки товару. Проте цей товар має свої особливості.

По-перше, підприємство – це товар інвестиційний, тобто товар, вкладення в який здійснюються з метою віддачі у майбутньому. Витрати та доходи роз'єднані в часі, причому розмір очікуваного прибутку невідомий, і має ймовірнісний характер, тому інвестору доводиться враховувати ризик можливої невдачі. Якщо майбутні доходи з урахуванням часу їх отримання виявляються менше витрат на придбання інвестиційного товару, то він втрачає свою інвестиційну привабливість. Таким чином, поточна вартість майбутніх доходів, які може отримати власник, являє собою верхню межу ринкової ціни з боку покупця.

По-друге, підприємство є системою, але продаватися може як уся система в цілому, так і окремі її підсистеми і, навіть, елементи. В цьому разі елементи підприємства стають основою формування якісно нової системи, тобто товаром стає вже не підприємство, а окремі його складові.

По-третє, потреба в цьому товарі залежить від процесів, які здійснюються як усередині самого товару, так і у зовнішньому середовищі. Причому, з одного боку, нестабільність у суспільстві приводить підприємство до нестійкості, а з другого, його нестійкість веде до подальшого нарощування нестабільності і в самому суспільстві. З цього випливає ще одна особливість підприємства як товару – потреба у регулюванні його купівлі-продажу.

По-четверте, враховуючи особливе значення стійкості підприємства для стабільності у суспільстві, необхідна участь держави не лише в регулюванні механізму купівлі-продажу підприємства, а й у формуванні ринкових цін на підприємство в його оцінці.

По-п'яте, які складові зобов'язань враховуються в процесі визначення чистих активів. Перший підхід, виходячи з класичних бухгалтерських уявлень про зобов'язання підприємства, передбачає віднімання від суми активів всіх видів зобов'язань, включаючи доходи майбутніх періодів та забезпечення наступних витрат і платежів.

Зобов'язання - теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів із суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди [111] (табл. 3.1.10).

Таблиця 3.1.10

Оцінка зобов'язань відповідно до МСБО [32, с. 14 - 18]

Види оцінок зобов'язань	Визначення оцінок зобов'язань
1	2
Історична собівартість	Сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або суму грошових коштів чи їх еквівалентів, які підлягають сплаті для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності
Поточна собівартість	Сума недисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, які б були потрібні для погашення зобов'язання на поточний момент (дату балансу)
Вартість розрахунку (платежу)	Сума недисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності
Теперішня вартість	Теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових платежів, що, як очікується, потрібні для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності
Справедлива вартість	Сума, за якою може бути погашене зобов'язання в операції між обізнаними та незалежними сторонами

Згідно другого підходу доходи майбутніх періодів та забезпечення майбутніх витрат та платежів не визнаються складовими зобов'язань та, відповідно, не беруться до уваги при розрахунку вартості чистих активів.

Отже, необхідно встановити, який же з наведених підходів є найбільш адекватним по відношенню до визначення чистих активів. Для цього, по-перше, потрібно дати відповідь на запитання, чи відповідають забезпечення майбутніх витрат і платежів і доходи майбутніх періодів критеріям зобов'язань.

Забезпечення майбутніх витрат і платежів – це резерви спеціального призначення, що формуються суб'єктом господарювання за рахунок власних джерел фінансування для покриття можливих майбутніх операційних витрат від виконання зобов'язань із невизначеними часом або сумою погашення. По своїй економічній природі вказані витрати і платежі не є зобов'язаннями.

Запропонована дефініція забезпечень відображає їх головні сутнісні ознаки: резервну природу, створення за рахунок власних джерел фінансування і цільовий характер використання.

Із застосуванням філософських методів пізнання навколишньої дійсності, а саме діалектики, доведено, що:

- формування забезпечень майбутніх витрат і платежів є можливим наслідком виникнення у підприємства зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення, а не самим зобов'язанням;

- забезпечення майбутніх витрат і платежів – це резерви спеціального призначення переважно у вигляді високоліквідних активів, що формуються суб'єктом господарювання за рахунок власних джерел фінансування для покриття майбутніх операційних витрат від виконання зобов'язань із невизначеними часом або сумою погашення. Резерв як облікова категорія означає частину доходу звітного періоду, виділену для покриття майбутніх можливих і очікуваних витрат.

Бухгалтерський облік – складна динамічна система, яка базується не лише на теоретичних засадах, а й потребує постійної практичної апробації.

Запровадження методичних нормативів і рекомендацій щодо обліку активів, їх оцінки за справедливою вартістю забезпечить можливість наблизити методологію до практики обліку на підприємствах і дасть змогу надавати об'єктивну, повну й неупереджену інформацію щодо економічного потенціалу зацікавленим користувачам.

3.2. Облік ринкової вартості підприємства

Ряд досліджень, проведених визнаними світовими аналітиками, переконливо свідчить, що наразі вартість підприємства і його економічний потенціал все більше залежить не від матеріальних чинників господарської діяльності, а від створених ними невідчутних активів, у вигляді освітньо-професійного рівня та креативних можливостей персоналу, використання прогресивних форм та методів управління господарською діяльністю, підвищення ділової репутації суб'єкта господарювання.

Наприклад, в 2000 році спеціалісти аудиторської компанії Arther Andersen, порівнявши ринкову та балансову вартість 3500 американських підприємств протягом 20 років, виявили, що якщо в 1978 році їх балансова вартість складала 95 % від ринкової, то в 1998 році лише 28 % [50].

За дослідженнями відомого брендингового агентства Interbrand вартість відомих світових брендів в 2010 році становила для окремих підприємств: Coca-Cola \$ 70452 млн., IBM \$ 64727 млн., Microsoft \$ 60895 млн., Google \$ 43557 млн., McDonald's \$ 33578 млн., Intel \$ 32015 млн., Nokia \$ 29495 млн., Disney \$ 28731 млн., Toyota \$ 26182 млн., Mercedes-Benz \$ 25179 [257].

Вітчизняні ж об'єкти невідчутних активів, навіть при використанні у господарській діяльності, значною мірою не ідентифіковані, не захищені охоронними документами, їх майнові права не оцінені, не визначені творці цих об'єктів, а також їх власник. Обсяг незареєстрованих невідчутних

активів на підприємствах України, за оцінками експертів, становить 200–250 млрд. доларів США, а вартість (капіталізація) підприємств в процесі приватизації занижена на 50–80 % [12].

Оцінивши балансову та ринкову вартість чистих активів сукупності вітчизняних акціонерних товариств, було встановлено, що на переважній їх більшості ділова репутація зростає. Це позначилося на збільшенні їх ринкової вартості. Однак, господарська діяльність окремих підприємств не лише не призвела до приросту їх вартості, а, навпаки, зменшила їх ділову репутацію (табл. 3.2.1).

Таблиця 3.2.1
Створений гудвіл на підприємствах України в 2010 році
(грн.)

Назва підприємства	Балансова вартість чистих активів	Ринкова вартість чистих активів	Ділова репутація
ВАТ "Київський ювелірний завод"	1865056,00	248667916,50	246802860,50
ВАТ "Будмаш", м.Київ	1179177,40	264135730,90	262956553,50
ВАТ "Мирний", Одеська обл.	987410,00	987410,00	0,00
ВАТ "Чорноморгідробуд", Одеська обл.	1000000,00	180000000,00	1799000000,00
ВАТ "Завод "Дніпропрес", Дніпропетровська обл.	3872702,50	3872725,00	22,50
ВАТ "Хлібозахист", м.Київ	628267,25	461902,08	-166365,17
ВАТ "Єнакіївський металургійний завод", Донецька обл.	160897992,00	849330384,00	688432392,00
ВАТ "Електрометалургійний завод Дніпропецсталь"	49720138,00	1290036000,00	1240315862,00
ВАТ "Мотор Січ", Запорізька обл.	280528650,00	5634816286,00	5354287636,00
ВАТ "Шарівське", Кіровоградська обл.	97176,00	971760,00	874584,00
ПАТ "Будівельна корпорація "Європа-Азія-Україна", м.Київ	269000468,00	254232342,30	-14768125,70
ВАТ "Дніпроенерго", Запорізька обл.	149185800,00	2983716000,00	2834530200,00
ПАТ "Трест "Луганськшахтопроходка"	3458680,00	84391,79	-3374288,21
ВАТ "Київшляхбуд"	205208080,00	11115136695,00	10909928615,00
ПАТ "Київський механічний завод іграшок ім.Ватутіна"	510674,50	10213490000,00	10212979325,50
ПАТ "Ірпіньмаш"	133350,70	2667014,00	2533663,30
ВАТ "Ластівка", м. Київ	530488,00	35139525,12	34609037,12
ПАТ "АВЕРС", м.Київ	10185375,00	4076146334,00	4065960959,00
ВАТ "Кременчанка", Тернопільська обл.	15499,05	738050,00	722550,95
ВАТ "Тернопільська фабрика художніх меблів"	221566,00	797637,60	576071,60
ВАТ "Крюківський вагонобудівний завод"	86009664,00	4243143424,00	4157133760,00

Розраховано автором за даними [145; 147]

Наведені в табл. 3.2.1 факти приводять до висновку про необхідність побудови системи накопичення інформації, спостереження та контролю не лише за балансовою вартістю майна підприємств, а і за тією частиною їх вартості, що створюється невідчутною складовою ресурсів підприємств. Так, за даними опитування Survey Fraunhofer IPK, 50% компаній застосували б дані про свої невідчутні активи в менеджменті та при виробленні управлінських стратегій, а 39% - з метою удосконалення зовнішньої та внутрішньокорпоративної комунікації” [115].

В різних нормативних документах під ринковою вартістю розуміють: найбільш вірогідну ціну, за яку об'єкт може (міг) бути проданий на відкритому конкурентному ринку [95; 243]; вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку відповідного майна на дату оцінки внаслідок угоди, укладеної між покупцем та продавцем, після відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла зі знанням справи, розсудливо і без примусу [124; 177]; сума, яку можна отримати від продажу активу на активному ринку [66].

Узагальнивши вищенаведене, ринкова вартість підприємства (РВП) складається з його чистої балансової вартості (БВП) та гудвілу (ділової репуації) (ДРП) (рис. 3.2.2).

$$РВП = БВП + ДРП.$$

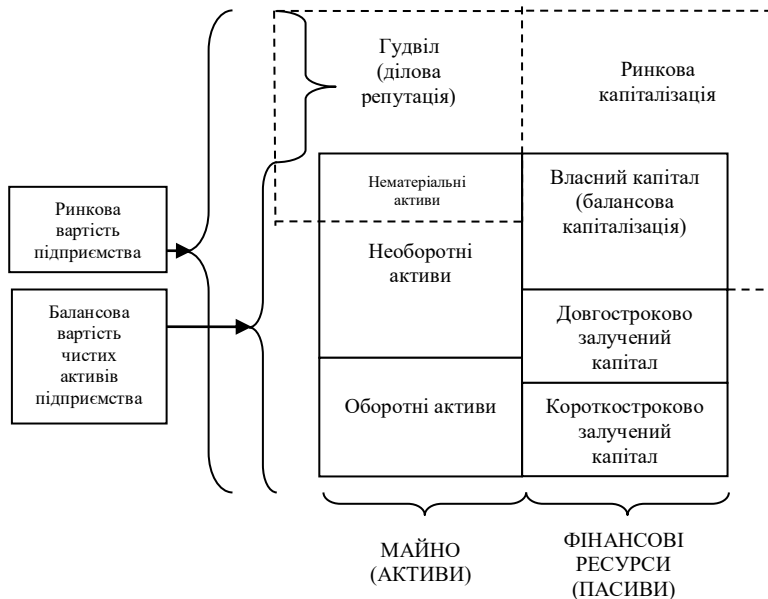


Рис. 3.2.2. Складові ринкової вартості підприємства

Незважаючи на нагальну потребу у накопиченні інформації про невідчутну складову ресурсів підприємств, організація цього процесу є досить складною, що пов'язано з трансматеріальною, віртуальною природою цього виду активів. Труднощі виникають вже на першому етапі обліку – визначенні його об'єкту. Як показали дослідження, сьогодні для ідентифікації невідчутної частини активів у вітчизняній теорії та практиці найбільше застосовують такі терміни як „нематеріальні активи”, „інтелектуальний капітал”, „гудвіл”, „ділова репутація”, при чому досить часто у синонімічному значенні. В зарубіжній практиці, крім вище перерахованих понять, в цьому ж сенсі широко використовують термін „неосяжні активи” [191]. На нашу думку, перераховані вище економічні категорії мають якісно різний зміст та повинні бути чітко диференційовані один від одного. В обліковій практиці для позначення невідчутних активів варто використовувати термін гудвіл, або рівнозначний йому – ділова репутація.

Вивчення категорії гудвілу (ділової репутації) під кутом зору бухгалтерського обліку потребує критичного аналізу накопичених теоретичних знань про неї та їх синтезу з обліковою практикою.

Перша згадка про гудвіл як економічну категорію датується 1571 р., коли це поняття з'явилося в заповіті одного британського бізнесмена. Протягом наступних років гудвіл як економічна категорія в явній або неявній формі все більш активно використовувався в юридичній практиці. Найперший судовий прецедент, пов'язаний з визначенням та оцінкою гудвілу (ділової репутації) виник в Англії в 1620 р. (справа "Брод проти Джоліфа"). Крамар Брод, який придбав у Джоліфа його справу, заплатив йому вартість товарів та надбавку за те, що продавець не переїзжатиме на нове місце. Однак, продавець не дотримав угоди та переїхав, продовжуючи справу на іншому місці. Справа розглядалася в суді, який прийняв рішення на користь позивача та постановив розірвати угоду. Було визнано, що місцезнаходження є чинником, що впливає на ділову репутацію підприємства [81]. Тобто спочатку гудвіл ототожнювався з перевагами територіального знаходження певного об'єкта, а також із звичками населення певного округу до цього об'єкту, однак в подальшому це поняття було розширено до будь-якого фактору, що дозволяє діючому підприємству мати конкурентні переваги перед новоствореним суб'єктом господарювання з рівновеликими виробничими потужностями. Вже в середині XIX ст. англійський суд став кваліфікувати гудвіл як майнове право, тому виникла необхідність в його оцінці та відображенню в обліку [233].

Базовими дослідженнями по теорії управління вартістю гудвіла підприємства варто вважати роботи І. Ф. Шера, Е. Шмаленбаха, Ф. Пікселей. Так, вперше гудвіл як фінансову категорію розглядав І. Ф. Шер (1846 – 1924), який визначав його як особливий вид вуальовання

балансу, що отримало достатньо широке розповсюдження в теорії та практиці бухгалтерського обліку. І. Ф. Шер зазначав, що прийом вуалювання балансу " ... представляє собою так зване роздвоєння капіталу, що має місце при об'єднанні акціонерних товариств..." [202, с. 46]. Один з найвідоміших теоретиків фінансового обліку Е. Шмаленбах (1873 – 1955) розглядав екстраординарні прибутки, які формуються за рахунок гудвілу як "комерційний фонд номер один" [202, с. 47]. На його думку, підприємства отримують додаткові прибутки за рахунок оптимізації роботи їх колективів в результаті координації зусиль.

В подальшому вищезрозглянуті концепції підлягали модернізації та були зведені до конкретних методів оцінки та обліку гудвілу. Сьогодні гудвіл досить часто ототожнюють з нематеріальними активами або інтелектуальним капіталом.

Наприклад, К. Д. Ларсон та П. У. Міллер вказують, що "... гудвіл – це нематеріальний актив компанії, який дозволяє отримувати в майбутньому більші прибутки, ніж в середньому по галузі, і який відображається у фінансовій звітності лише у випадку повної купівлі компанії по ціні, що перевищує справедливую ринкову вартість сукупних інших активів ..." [259].

В якості гудвіла підприємства Н. А. Абдулаєва та Н. А. Колайко пропонують розуміти "... частину нематеріальних активів, що визначається діловими зв'язками, відомістю торгової марки та іншими елементами ..." [149]. Аналогічної позиції притримуються А.Г. Грязнова та М.А. Федотова, які вважають, що "... гудвіл – частина нематеріальних активів підприємства, що визначається його доброю репутацією, діловими зв'язками, відомістю фірмового найменування, торгової марки. Гудвіл виникає, коли підприємство отримує стабільні високі прибутки, які перевищують середній рівень по даній галузі..." [148].

С.В. Валдайцев вважає, що гудвіл підприємства представляє собою сукупність всіх нематеріальних активів, незалежно від того, чи відображаються вони у фінансовій звітності. Так, "... в інтересах оцінки бізнесу достатньо оцінити ринкову вартість всієї сукупності нематеріальних активів підприємства, яка в термінології оцінки бізнесу називається гудвіл... З метою оцінки загальної ринкової вартості бізнесу надлишковою є відокремлена оцінка ринкової вартості різних нематеріальних активів підприємства..." [20, с.278].

Однак, віднесення гудвілу до складу нематеріальних активів є досить дискусійним, оскільки однією з умов цього є можливість його чіткої ідентифікації, тобто фізичного відокремлення його від інших видів активів підприємства. Принциповою відмінною рисою гудвілу є, навпаки, неможливість його існувати окремо від суб'єкта господарювання. При цьому, якщо нематеріальні активи можна чітко класифікувати, то гудвіл, за сучасною концепцією обліку, є величиною неподільною. Більше того, у

вітчизняній та міжнародній обліковій практиці визнається лише гудвіл придбаних підприємств, а гудвіл, створений в процесі господарської діяльності в межах підприємства, відображенню в обліку не підлягає.

Досить часто гудвіл розглядають у взаємозв'язку з інтелектуальним капіталом. При цьому, авторами визначається різна супідрядність цих понять. В одному випадку вони ототожнюються. "Інтелектуальний капітал – це той же гудвіл, але досліджується менеджерами, а не бухгалтерами. Маючи внутрішню структуру, інтелектуальний капітал конкретизує поняття гудвілу та пояснює причини його виникнення" [51]. В іншій ситуації гудвіл визначається як складова інтелектуального капіталу [174; 212]. Однак дослідження переконують, що гудвіл є поняттям комплексним і включає в себе, крім інших, також і інтелектуальну складову.

Термін гудвіл застосовується і у вітчизняній юридичній та обліковій практиці. Щодо гудвілу, то спостерігається неоднозначність трактування цієї дефініції у вітчизняній нормативно-правовій базі, де, між іншим, слово „гудвіл” зустрічається в понад 160 документах. Однак власне визначення гудвілу подано лише в деяких з них, при чому з різною інтерпретацією. Наприклад, з точки зору оподаткування, гудвіл (ділову репутацію) підприємства трактують як нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл. Однак більш широко дефініція гудвіл використовується в бухгалтерському обліку. Так, П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" та МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" передбачають відображення гудвілу у фінансовій звітності. При цьому під гудвілом розуміється перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Водночас, зменшення корисності активів свідчить про негативну ділову репутацію підприємства, а її величину необхідно визнати у звіті про фінансові результати та переглянути оцінку справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань.

У низці двохсторонніх рафікованих угод між Україною та понад 50 країнами про сприяння і взаємний захист інвестицій гудвіл розглядається як різновид інвестицій у складі прав інтелектуальної власності, що пов'язані з інвестицією.

В юридичній практиці в більшій мірі використовується словосполучення "ділова репутація", яке зустрічається в понад 40 нормативних документах. Такий підхід є виправданим, оскільки, як

зазначають А.Г. Грязнова та М.А. Федотова [148], у діловому світі гудвіл розглядається як вартість ділової репутації. В зв'язку з цим, в літературі активно обговорюється правильність юридичного визначення цього терміну. Зважаючи на тісний взаємозв'язок юридичної та облікової практики, вивчення підходів до сутності ділової репутації в правовому середовищі заслуговує на увагу.

У науковій літературі існує велика кількість різних за своїм змістом визначень юридичної категорії "ділова репутація" як по відношенню до фізичних, так і юридичних осіб. Л. О. Красавчикова вважає, що ділова репутація – це певна суспільна думка, що склалася про професійну, виробничу, торгову, комерційну, посередницьку та будь-яку іншу, в тому числі й підприємницьку діяльність юридичної особи [81]. На думку М. Галянтич, ділова репутація – це загальна думка про окрему особу, групу або колектив людей, що склалася на підставі оцінки якості продукції, роботи, вчинків, переваг і недоліків будь-якої особи [28].

Найбільш оптимальне визначення ділової репутації, яке покладено в основу багатьох досліджень, подане М. М. Малєїною. На її думку, ділова репутація – це сукупність якостей і оцінок, з якими їх носій асоціюється в очах своїх контрагентів, клієнтів, споживачів, колег по роботі, прихильників (для шоу-бізнесу), виборців (для виборних посад) та персоніфікується серед інших персоналів у цій галузі [91].

На думку О. Жидкової, ділова репутація це благо, яке свідчить, з одного боку, про значимість особи для суспільства та визначається в процесі її діяльності, незалежно від її виду, з огляду на її професійну діяльність, ділові, моральні якості, рівень кваліфікації, здатність своєчасно та на високому рівні виконувати роботу, бути надійним партнером, дотримуватися вимог законодавства тощо, а з іншого - про значимість діяльності особи незалежно від виду діяльності як представника професійної, ділової сфери суспільного життя на основі власної, індивідуальної свідомості пріоритетів і переконань [52, с 171-172].

О. В. Хортюк [229] акцентує увагу на основних характеристиках підприємства і його діяльності, відомості про які охоплюються поняттям «ділова репутація».

Першою такою характеристикою є можливість або здатність підприємства виконувати взяті на себе зобов'язання або покладені законом обов'язки. Ця характеристика має глобальний характер і фактично пов'язана із дієздатністю підприємства. Неможливість виконання підприємством приватного права своїх зобов'язань за договором зумовлює формування негативних відомостей про нього і, відповідно, завдає шкоди його діловій репутації. Так само неможливість постійного чи тимчасового виконання встановлених законом обов'язків підприємством публічного права негативно позначається на його діловій репутації.

Другою характеристикою, що впливає з попередньої, є якість, повнота та своєчасність виконання підприємством своїх зобов'язань або функцій. Якщо підприємство приватного права якісно, повно та своєчасно виробляє товари, виконує роботи чи надає послуги, а підприємство публічного права - в установлені строки надає адміністративні послуги, реагує на запити і звернення громадян тощо, то і рівень ділової репутації таких підприємств зростає.

Третьою важливою характеристикою, яка оцінюється при встановленні ділової репутації, є дотримання підприємством і його працівниками вимог законодавства України. До цієї характеристики повинні включатися і відомості про вчинення (не вчинення) працівниками підприємства, насамперед керівниками, правопорушень (зокрема, злочинів). До цієї характеристики не включають виконання (не виконання) підприємством своїх обов'язків за цивільно-правовими договорами, оскільки це є складовою попередньої характеристики. При оцінці цієї характеристики для підприємства приватного права визначальними є, наприклад, своєчасна сплата податків та інших обов'язкових платежів, дотримання ліцензійних вимог здійснення певного виду підприємницької діяльності тощо; для підприємства публічного права - дотримання вимог законодавства при виконанні покладених на нього обов'язків.

Четвертою ключовою ознакою підприємства, яка впливає на його ділову репутацію, є його ділові зв'язки. На нашу думку, така характеристика притаманна переважно підприємствам приватного права, оскільки лише для них важливими є репутація суб'єктів, з якими вони вступали чи вступають у договірні чи інші відносини. Підприємства публічного права здебільшого не повноважні обирати собі суб'єктів, з якими вступають у ділові стосунки.

П'ятою ознакою, яка характеризує ділову репутацію підприємства є склад працівників підприємства, їх професійні знання, навички та вміння. Ця характеристика притаманна підприємствам і приватного, і публічного права, а визначається вона впливом характеристик, професійних та інших якостей фізичних осіб - працівників підприємства на ділову репутацію підприємства. При цьому для вибору засобів захисту порушених прав, наприклад при поширенні неправдивої інформації, важливо визначити на приниження ділової репутації якого суб'єкта спрямоване порушення: підприємства чи працівника, який на ньому працює.

На думку О. Хортюк, перелік характеристик підприємства і його діяльності, відомості про які охоплюються поняттям «ділова репутація», не є вичерпними. Однак проаналізовані ключові характеристики дають можливість сформулювати визначення поняття «ділова репутація підприємства».

Одна з ключових ознак ділової репутації підприємства – динамічність оцінки. Ділова репутація має властивість постійно змінюватися як за

суб'єктами, так і в просторі, а також часі. Зважаючи на інформаційний характер ділової репутації підприємства, вона може визначатися позитивною певними суб'єктами, на певній території чи у певний заданий проміжок часу, а може бути негативною для інших суб'єктів, на іншій території чи в інший період часу.

Наведене вище дозволяє зробити висновок, що гудвіл (ділова репутація) – це комплексна характеристика підприємства, невід'ємна від нього за своєю сутністю, досить багатоаспектна та складна в ідентифікації та оцінці. Можна виділити два компонента гудвілу: той, що виникає в межах підприємства та той, який формується поза його межами. Логіка наведеного структурування гудвілу достатньо виправдана, оскільки будь-яке підприємство, має вже напрацьований потенціал, який в умовах його динамічного розвитку навряд чи порушиться в близькому майбутньому. Наприклад, управлінські технології і культура ведення господарської діяльності напрацьовуються протягом тривалого періоду. Разом з тим, їх відмінною рисою є інерційність, ними дорожать, тому цей фактор генерування майбутніх доходів не може бути втрачений одномоментно. Однак існує інший компонент вартості підприємства, обумовлений очікуваннями по відношенню її ринкової перспективи. Для прикладу, вдало вклали кошти в певний вид господарської діяльності, тенденції економіки такі, що саме ця господарська діяльність буде в найближчі роки надприбутковою. Таким чином, на відміну від першого компонента, який відображає ретроспективність, історизм причин та природу виникнення гудвілу, другий компонент в основному акумулює в собі фактор надії, очікування, перспективності. Саме ця обставина пояснює той факт, що другий компонент має спекулятивний характер, у великій мірі може формуватися учасниками ринку, тому його вартісна оцінка досить варіабельна.

Проведені вище дослідження характеризують гудвіл як економічну та юридичну категорію. Для того, щоб наповнити її обліковим змістом необхідно чітко визначити складові гудвілу та надати їм змісту об'єктів обліку. Наразі уяву про окремі елементи гудвілу можна отримати лише через його визначення. „Визначення складових елементів гудвілу, створеного в організації, а також співставлення їх з майбутніми прибутками – складне питання” [236]. Так до факторів, які сприяють виникненню гудвілу згідно різних джерел відносять: престиж фірмового (комерційного) найменування підприємства, торговельних марок та інших належних йому нематеріальних активів серед кола споживачів його товарів та послуг [181]; кращі управлінські якості, домінуюча позиція на ринку товарів (робіт, послуг), нові технології тощо [155; 175].

Не існує чіткого переліку складових гудвілу і в наукових дослідженнях. Так, В. М. Діба до ресурсів гудвілу відносить ділову репутацію, знання і кваліфікацію працівників включно з першокласним

менеджментом, назви фірм, марок, клієнтів, бази даних тощо [42]. Городянська Л. складовими гудвілу вважає фірмове найменування, компетенцію персоналу, наявність системи мотивації персоналу та унікальних програм професійної підготовки, вигідні контракти, ефективну організацію управління, ділові зв'язки, систему якості, бази даних, сприятливий або пільговий нормативно-правовий режим роботи підприємства тощо, наявність яких забезпечує додаткові переваги на ринку та отримання підприємством доходів і прибутку [34]. На думку О. А. Щербакової, облік гудвілу можливо налагодити за наступною класифікацією його складових: ділова репутація, стійка репутація якості, кадровий потенціал, навички маркетингу та збуту, наявність ділових зв'язків, налагоджена та ефективна система управління, стійка клієнтська база, вигідне місцезнаходження підприємства [240]. В дослідженні В. Подольної встановлено, що позитивний гудвіл підприємства забезпечується розвитком восьми складових елементів: відомістю торгової марки чи назви фірми; рекламою та просуванням продукції; наявністю стабільних споживачів; наявністю постійних постачальників; високою якістю продукції; вигідним територіальним розташуванням; кваліфікацією персоналу та використанням кращих управлінських якостей; використанням нових технологій, ліцензій, патентів [156].

Узагальнені підходи до складових гудвілу представлено в табл. 3.2.2 і 3.2.3.

Всі наведені вище елементи гудвілу дійсно являються його складовими, однак їх безсистемний характер, викладений в літературних джерелах, унеможливило організацію його обліку. Гудвіл під кутом зору обліку повинен включати такі складові: компетенція персоналу, організація господарської діяльності, позиція на ринку.

Наразі існують різні підходи до відображення ділової репутації в обліку: оцінювати і визнавати як об'єкти в складі активів підприємства; визнавати як об'єкти в складі капіталу (пасивів); використовувати спеціальні позабалансові рахунки; розкривати інформацію в примітках до фінансової звітності; відображати лише в рамках управлінського обліку; складати окремі звіти про інтелектуальний капітал [222].

Враховуючи економічну природу ділової репутації та принцип балансової рівності між майном підприємства та джерелами його утворення, ділову репутацію необхідно відображати через об'єкти як активу, так і пасиву. Такий підхід дасть змогу пояснити внутрішню структуру ділової репутації, що підвищить якість управлінського аналізу складових економічного потенціалу підприємства.

З метою обліку та складання звітності термін ділова репутація необхідно трансформувати у відповідності до вітчизняної мовної практики. Оскільки ділову репутацію найбільш реально оцінити в процесі реалізації цілісного майнового комплексу підприємства, тобто її вартість

Таблиця 3.2.2

Підходи до визначення складових гудвілу в економічній літературі

Джерело	Складові гудвілу															
	людський капітал	структурний капітал	організаційний капітал	клієнтський капітал	ринковий капітал	управлінський капітал	інформаційно-комунікаційний капітал	споживчий капітал	інтелектуальна власність	персоніфікований капітал	інфраструктурний капітал	технологічний капітал	результати інтелектуальної праці	персональний капітал	марочний капітал	
Страхова компанія "Scandia" [26]	+		+					+								
Брукінг Е. [17]	+				+					+	+					
Кендюхов О. В. [76]				+						+	+	+				
Грицуленко С.І. [38]	+			+		+	+		+							
Мойсєнко І. П. [114]	+	+						+								
Левіна І. В. [87]	+	+														
Чухно А.А. [235]	+				+							+				
Лапін А.В. [86]	+												+			
Едвінсон Л., Мелоун М. [248]	+	+												+		
Журавльова І.В., Кудлай А.В. [53]	+	+						+	+							
Леонтєв Б. [88]	+	+		+												
Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. [26]				+				+				+		+		
Ступнікер Г.В. [213]	+				+							+				
Турило А.М., Корнух О. В. [220]	+	+			+							+				

Таблиця 3. 2.3

Структурні елементи складових гудвілу в економічній літературі

Джерело	Складові гудвілу та їх структурні елементи
1	2
<i>Людський капітал</i>	
Страхова компанія "Scandia" [26]	Знання; навички; творчі здібності; моральні цінності; культура праці
Брукінг Е. [17]	Людські активи
Грицуленко С.І. [38]	Накопичені знання та вміння; творчі здібності; освіта; професійна кваліфікація персоналу
Левіна І. В. [87]	Освіта; формалізовані та неформалізовані знання; кваліфікація; культура; досвід; розум
Лапін А.В [86]	Творчі здібності; лідерські якості; управлінські навички
Турило А.М., Корнух О. В. [220]	Знання; навички; творчі здібності; моральні цінності; кваліфікація, освіта, досвід, ідеї, компетенція, підхід до праці персоналу
<i>Структурний капітал</i>	
Левіна І. В. [87]	Матеріальні активи: інноваційні технології, інформаційні технології, мережеві системи зв'язку. Нематеріальні активи: - інфраструктурні активи: організаційна культура, філософія управління, комунікативні технології, процеси управління; - інтелектуальна власність: об'єкти промислової власності, об'єкти авторського права, право на тасмниці.
Турило А.М., Корнух О. В. [220]	Організаційна структура, культура організації, методики управління, комунікативні технології, інфраструктура, сітьові системи зв'язку, інфраструктура передачі знань.
<i>Клієнтський капітал</i>	
Грицуленко С.І. [38]	Стосунки з покупцями, інвесторами та постачальниками.
<i>Інтелектуальна власність</i>	
Грицуленко С.І. [38]	Ноу-хау, винаходи, корисні моделі, фірмові найменування, торговельні знаки, географічні позначення, сорти рослин
<i>Організаційний капітал</i>	
Страхова компанія "Scandia" [26]	Технічне та програмне забезпечення, патенти, товарні знаки, організаційна структура.
<i>Споживчий капітал</i>	
Страхова компанія "Scandia" [26]	Зв'язки з клієнтами, інформація про клієнтів, історія взаємин з клієнтами
<i>Управлінський капітал</i>	
Грицуленко С.І. [38]	Філософія управління, корпоративна культура, система підготовки і перепідготовки кадрів, управління інтелектуальної власності, наукові і проєктні підрозділи, організаційна структура.

1	2
<i>Людський капітал</i>	
Едвінсон Л., Мелоун М. [248]	Знання, навички, творчі здібності службовців, моральні цінності компанії, культура праці, загальний підхід до праці
Журавльова І.В., Кудлай А.В. [53]	Знання, практичні навички, творчі здібності працівників підприємства
Ступнікер Г.В. [213]	Освіта та кваліфікація, досвід і компетентність, стабільність і лояльність.
<i>Структурний капітал</i>	
Едвінсон Л., Мелоун М. [248]	Технічне і програмне забезпечення, організаційна структура, патенти, торгові марки, стосунки з клієнтами.
Журавльова І.В., Кудлай А.В. [53]	Інформаційна структура підприємства, технічне і програмне забезпечення, організаційна структура, система наукових і практичних підрозділів, система підготовки та перепідготовки кадрів.
<i>Клієнтський капітал</i>	
Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. [26]	Лояльність споживачів, вірність бренду, якість мереж розподілу, рівень виконання контрактних зоб'язань, дотримання умов договору, партнерство та співробітництво.
<i>Інтелектуальна власність</i>	
Журавльова І.В., Кудлай А.В. [53]	Патенти, ноу-хау, ліцензії, торгові секрети, торгові марки, дизайн, програмне забезпечення, копірайт
<i>Технологічний капітал</i>	
Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. [26]	- інтелектуальна власність: об'єкти промислової власності, об'єкти авторського права, ноу-хау, знаки обслуговування; - інтелектуальні технології: бази даних, комунікаційні системи, технічні засоби, методики управління, філософія, культура управління, організаційна структура, етика бізнесу.
Ступнікер Г.В. [213]	- інтелектуальна власність: ліцензії, сертифікати, торгові марки, комерційні таємниці, ноу-хау, бази даних; - нематеріальні активи: права користування майном, права здійснення діяльності, наявність економічних привілеїв
Турило А.М., Корнух О. В. [220]	Дослідження та розробки, раціоналізаторські пропозиції, система підготовки та перепідготовки кадрів, наукові та проектні підрозділи, інноваційні технології, інформаційні технології; нематеріальні активи
<i>Ринковий капітал</i>	
Ступнікер Г.В. [213]	Частка ринку, ділова репутація, конкурентоспроможність продукції
Турило А.М., Корнух О. В. [220]	Імідж фірми, наявність і вірність бренду, рівень виконання умов договорів, стосунки з партнерами, фінансово-кредитними установами, державними органами влади, державними контролюючими органами
<i>Персональний капітал</i>	
Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. [26]	Освіта, знання, навички, уміння, витрати на оплату праці і преміальні, здоров'я, мотивація, компетентність, професіоналізм, досвід
<i>Соціальний капітал</i>	
Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. [26]	Належність до певної сукупності людей, суспільні відносини, довіра до керівництва та колективу, організаційна культура

носить комерційний характер, найбільш репрезентативним найменуванням цього економічного явища є комерційні активи.

Розвиваючи вище наведену тезу щодо необхідності відображення ділової репутації через об'єкти активів та капіталу, пропонуємо доповнити баланс підприємства додатковими статтями: в активі – комерційні активи, в пасиві – діловий капітал. Враховуючи вплив цих статей на вартість підприємства та величину його економічного потенціалу вважаємо доцільним також розшифровувати їх структуру в Примітках до фінансової звітності за наступним змістом (табл. 3.2.3).

Таблиця 3.2.3

Інформація про складові ділової репутації підприємства, яка повинна відображатися в обліку та розкриватися в Примітках до фінансової звітності

Комерційні активи*	Діловий капітал
1	2
<i>Компетенція персоналу</i>	<i>Людський капітал</i>
Рівень освіти, знань, навичок персоналу	
Досвід роботи персоналу	
Здоров'я персоналу	
Творчі здібності	
Компетентність та професіоналізм персоналу	
Моральні цінності персоналу	
Культура праці персоналу	
<i>Організація господарської діяльності</i>	<i>Організаційний (структурний) капітал</i>
Бази даних	
Комунікаційні системи	
Організаційна структура	
Етика бізнесу	
Культура організації	
Філософія управління	
Електронні мережі	
Система управління бізнесом	
<i>Позиція на ринку</i>	<i>Клієнтський (споживчий) капітал</i>
Зв'язки з клієнтами	
Інформація про клієнтів	
Історія взаємовідносин з клієнтами	
Рівень виконання контрактних зобов'язань	
Торгова марка (бренд)	

* Перелік складових комерційних активів узагальнено на підставі аналізу літературних джерел

Для накопичення наведеної в таблиці інформації необхідно внести зміни до рахунків бухгалтерського обліку. По-перше, потрібно змінити назву активного рахунку 19 з „Гудвіл” на „Комерційні активи”, одночасно ввівши до нього субрахунок 192 „Ділова репутація ринковою вартістю”. В свою чергу, до зазначеного субрахунку підприємства можуть відкривати рахунки третього порядку: 1921 „Компетенція персоналу”, 1922

„Організація господарської діяльності”, 1923 „Позиція на ринку”. Аналітичний облік за вищевизначеними рахунками може вестися за наведеними в таблиці об’єктами, перелік яких не є виключним та може варіюватися відповідно до особливостей господарської діяльності підприємства.

По-друге, пропонуємо до рахунку 42 „Додатковий капітал” ввести субрахунок 426 „Діловий капітал”, інформація на якому може накопичуватися в розрізі наступних рахунків 4261 „Людський капітал”, 4262 „Організаційний (структурний) капітал”, 4263 „Клієнтський (споживчий) капітал”.

В методологічному аспекті виникає два основні невирішені питання щодо відображення в обліку ділової репутації: по-перше, як правильно оцінити його поточну вартість за окремими елементами; по-друге, хто повинен займатися такою оцінкою.

Всі методи оцінки ділової репутації підприємства можна розподілити на дві великі групи: якісні і кількісні.

Найбільш поширеними якісними методами оцінки є метод соціологічних опитувань, що будується на думці про підприємство його цільовою аудиторією, та експертний метод, в основі якого лежить рейтингова оцінка окремих показників діяльності підприємства. Таку оцінку здійснюють, як правило, спеціалізовані компанії.

В міжнародному діловому співтоваристві використовуються параметри, за якими проводиться оцінка ділової репутації. Самим наглядним прикладом такої оцінки є наявні глобальні репутаційні рейтинги, зокрема, такі як Global Most Admired Companies, який складається та публікується щорічно журналом Fortune; World's Most Respected Companies, що публікується в газеті Financial Times; World's Best Corporate Reputations, що розміщується на шпальтах журналу Forbes [128]. За кожним рейтингом стоїть серйозна робота аналітиків відомих консалтингових груп. Наприклад, в основі рейтингу журналу "Fortune" знаходяться такі показники: якість менеджменту; якість продукції; спроможність залучати та утримувати кваліфіковані кадри; фінансова стабільність; ефективне використання активів; інвестиційна привабливість; схильність до придбання нових технологій; соціальна відповідальність та захист природного середовища [238].

Однак якісні методи не передбачають точної оцінки ділової репутації, що унеможливило їх використання в обліковій практиці. Використовуючи їх лише можна зробити висновки про те, в якому напрямі (позитивному чи негативному) змінилася ділова репутація підприємства.

Для вартісної оцінки ділової репутації використовують кількісні методи, основними з яких є: метод надлишкових прибутків; поточна дисконтована оцінка майбутнього надлишкового прибутку; метод оцінки з використанням мультиплікатора М; метод опціонів [158].

Як українські, так і міжнародні стандарти розглядають лише гудвіл при придбанні, який відображається в бухгалтерському обліку тільки при злитті або поглинанні підприємств. При цьому його вартість визначається як різниця між ринковою та балансовою вартістю підприємства.

Очевидно, що оцінка загальної поточної вартості ділової репутації не становить складнощів для акціонерних товариств, які на будь-який момент можуть визначити як номінальну (балансову), так і реальну (ринкову) вартість акцій. Різниця між цими двома видами вартісних оцінок і буде становити загальну суму вартості ділової репутації підприємства.

Однак наведені вище підходи до оцінки ділової репутації не вирішують проблему формування вартості окремих її складових. В сучасних умовах така оцінка може проводитися у відповідності до національних стандартів оцінки [124; 125]. При цьому суб'єктом оціночної діяльності може виступати як безпосередньо підприємство – об'єкт оцінки, так і професійний оцінювач. Для внутрішніх користувачів (власників, керівників, акціонерів, персоналу) більш прийнятним є перший варіант оцінки, оскільки не вимагає значних фінансових витрат та повністю задовольняє їх вимоги. Разом з тим, у випадку формування інформації для зовнішніх споживачів більш доцільно скористатися послугами офіційного суб'єкта оціночної діяльності, що сприятиме формуванню неупередженої та об'єктивної інформації для оцінки економічного потенціалу підприємства.

3.3. Система обліку створеної доданої вартості на підприємстві

Формувати додану вартість зобов'язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми господарювання, виду та обсягів діяльності і місцезнаходження. Складові доданої вартості, разом з активами, фінансовими ресурсами, матеріальними та прирівняними до них витратами, доходами належать до найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку. Додана вартість, яка визначає економічний потенціал підприємства, необхідна для підтримання його нормальної життєдіяльності, забезпечення від кризових явищ і несподіванок, забезпечення стратегічних перспектив розвитку.

В умовах дії ринкових відносин для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства щодо доданої вартості важливого значення набуває інформація в системі рахунків бухгалтерського обліку. На сучасному етапі обліково-звітна інформація підприємства не повною мірою забезпечує потребу в даних для розрахунку доданої вартості. Це вимагає розробки теоретичних підходів до вирішення вказаної проблеми та практично-орієнтованих рекомендацій щодо їх реалізації.

Від того, як організований бухгалтерський облік, як він виконує свої облікові, контрольні і аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Організація бухгалтерського обліку доданої вартості – це сукупність дій зі створення цілісної облікової системи, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів щодо складових економічного потенціалу підприємства.

Найважливішим джерелом інформації про формування доданої вартості є господарські операції бухгалтерських рахунків і система показників, що відображаються у фінансовій, статистичній і податковій звітності.

Проведені власні дослідження щодо формування складових доданої вартості в системі бухгалтерських рахунків свідчать про відсутність належного підходу до упорядкування необхідної інформації для оцінки економічного потенціалу підприємства. За відсутності окремих спеціальних рахунків важливе місце у розкритті інформації щодо елементів доданої вартості займають дані, які відображаються на рахунках фінансових ресурсів і витрат.

Для узагальнення інформації про нараховану та накопичену амортизацію необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації використовується рахунок 13 "Знос необоротних матеріальних активів".

Інформація про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з доходів працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету узагальнюється на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами". На цьому рахунку також формується інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. Нараховані платежі до бюджету відображаються за кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами".

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням" призначено для обліку розрахунків за відрахуванням на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням. Нараховані зобов'язання за страхуванням відображаються за кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням".

Інформація про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, - з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог) узагальнюється на рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування

працівникам виплати відображається за кредитом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій використовують рахунок 79 "Фінансові результати". За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Окремі складові доданої вартості, створеної в процесі операційної діяльності, відображаються на рахунках класу 8 "Витрати за елементами", які підприємство може застосовувати паралельно щодо господарських операцій з метою заповнення розділу II "Елементи операційних витрат" форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за наступними субрахунками:

✓ 811 "Виплати за окладами й тарифами" - узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві;

✓ 812 "Премії та заохочення" - узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві;

✓ 813 "Компенсаційні виплати" - узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, в порядку і розмірах, передбачених законодавством;

✓ 814 "Оплата відпусток" узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток;

✓ 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу" - узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством;

✓ 816 "Інші витрати на оплату праці" - узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи за наступними субрахунками:

✓ 821 "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" - ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

✓ 824 "Відрахування на індивідуальне страхування" - ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів за наступними субрахунками:

✓ 831 "Амортизація основних засобів" - узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів;

✓ 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів" - узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів;

✓ 833 "Амортизація нематеріальних активів" - узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Операційні витрати що відображаються на інших рахунках класу 8, обліковуються на рахунку 84 "Інші операційні витрати". Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості об'єктів діяльності підприємства. Зокрема, до них включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, зменшення вартості активів, суми фінансових санкцій.

За дебетом рахунків 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація" і 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат на робочу силу, від розподілу амортизаційної вартості неспоживних активів на податкові платежі, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат та інших витрат.

Рахунок 85 "Інші затрати" призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

Наведений порядок відображення елементів доданої вартості на рахунках класу 8 "Витрати за елементами" свідчить про те, що зміст наявної інформації може лише частково характеризувати економічний потенціал підприємства.

Передусім, виникає питання, чи необхідна така інформація у розрізі визначених субрахунків тільки за операційною діяльністю. Елементи доданої вартості підприємства створюються за всіма видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова і надзвичайних подій.

Субрахунки, які характеризують складові оплати праці, соціальних заходів, амортизації і податків формують інформацію, що не відповідає змісту доданої вартості.

Облік суми податку на прибуток ведеться на рахунку 98 "Податок на прибуток".

Нарахування та використання амортизаційних відрахувань відображається на позабалансовому рахунку 09 "Амортизаційні відрахування".

Окремі складові доданої вартості (амортизація, оплата праці, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкові платежі) в розрізі аналітичних рахунків об'єктів діяльності підприємства і витрат періоду відображається за статтями витрат рахунків 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати". До наведеної в методичних рекомендаціях типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідно виду економічної діяльності і питомої ваги окремих статей витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Таким чином, аналізуючи систему бухгалтерського обліку елементів, доданої вартості підприємства необхідно відмітити, що вона не створює цілісної інформаційної бази для потреб управління господарською діяльністю. В центрі уваги постає проблема гармонізації інформації рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансової, статистичної і податкової звітності.

З огляду на це, необхідно здійснити трансформацію рахунків класу 8 "Витрати за елементами" з метою одержання інформації, пов'язаної з доходами, елементами витрат і складовими доданої вартості.

Додана вартість підприємства формується за видами його діяльності (рис. 3.3.1).



Рис.3.3.1. Види діяльності підприємства

Кожний вид діяльності передбачає формування доходу, використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів (проміжне споживання), нарахування амортизації на неспоживні активи, формування доходів працівникам, соціальні витрати, сплату податків і розрахунок фінансових результатів.

Таку інформацію можливо одержати за господарськими операціями через рахунки класу 8 "Витрати за елементами". Використання такого підходу передбачає необхідність наступних змін в діючій системі рахунків:

- ✓ зміну назви 8 класу рахунків "Витрати за елементами" на "Формування доданої вартості";
- ✓ виділення для кожної складової, що приймає участь у формуванні доданої вартості окремого рахунку;
- ✓ здійснення перегруповання об'єктів обліку за елементами в межах новоутворених рахунків;
- ✓ виділення в кожному рахунку субрахунків, які б надавали інформацію в розрізі видів діяльності підприємства;
- ✓ доповнення форми звітності "Звіт про фінансові результати" розділом IV "Формування доданої вартості".

Після впровадження наведених пропозицій до 8 класу рахунків "Формування доданої вартості" будуть належати 9 рахунків, 6 з яких будуть характеризувати створену додану вартість підприємством в процесі господарської діяльності, і 3 – поза процесом господарської діяльності.

Рахунок 80 "Дохід підприємства" із субрахунками:

- 801 "Дохід від операційної діяльності"
- 802 "Дохід від фінансової діяльності"
- 803 "Дохід від інвестиційної діяльності"
- 804 "Дохід від надзвичайних подій".

Дохід для розрахунку доданої вартості визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позички, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи.
- д) надзвичайні доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не

може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Методологічний підхід до формування доходів підприємства для розрахунку доданої вартості подано на рис. 3.3.2.

Рахунок 81 "Матеріальні та прирівняні до них витрати" з відповідними субрахунками використаних виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, товарів, робіт і послуг (рис. 3.3.3).

Доходи підприємства за рахунком 80 "Дохід підприємства" у звітному періоді доцільно визнавати за правилами статті 137 "Порядок визнання доходів" Податкового кодексу України.

Матеріальні та прирівняні до них витрати формуються в процесі використання виробничих запасів для створення об'єктів діяльності підприємства (готова продукція, роботи, послуги, товари).

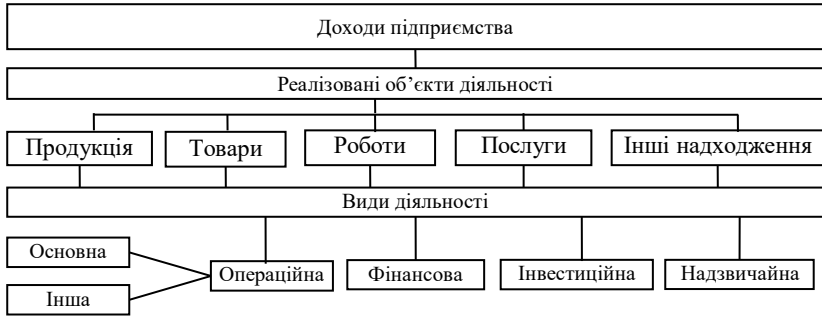


Рис. 3.3.2 Схема формування інформаційних ресурсів щодо доходів підприємства

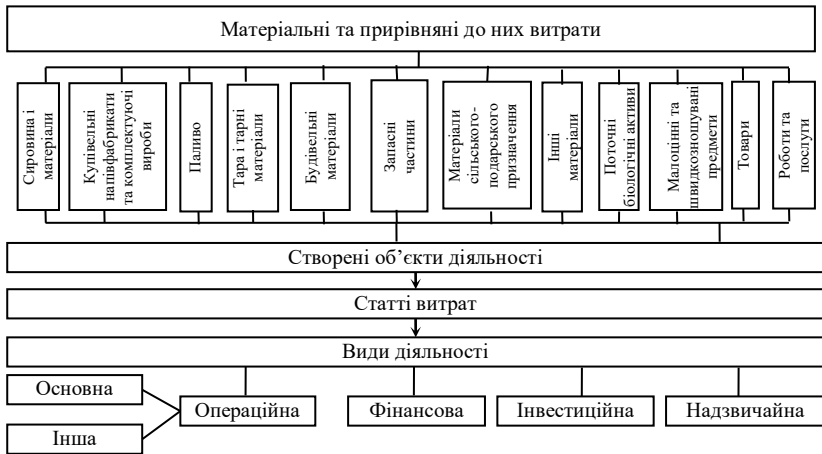


Рис. 3.3.3 Схема формування інформаційних ресурсів щодо матеріальних та прирівняних до них витрат підприємства

До виробничих запасів належать:

- сировина й матеріали – входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – необхідні для комплектування продукції, що випускається, потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;
- паливо – придбається або заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії і опалення будівель;

- тара і тарні матеріали - предмети, які призначені для пакування, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів, що запобігають їх пошкодженням та псуванню під час перевезення, виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, складування та зберігання;

- будівельні матеріали – матеріальні цінності, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій;

- запасні частини - готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільні шини у запасі та обороті;

- матеріали сільськогосподарського призначення - мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві;

- інші матеріали - бланки суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка), невірний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини.

- поточні біологічні активи - тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сімі бджілі, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури.

- малоцінні та швидкозношувані предмети - предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг;

- товари - це будь-який об'єкт господарської діяльності, призначений не для власного споживання, а для продажу

- робота та послуга – діяльність, яка не набуває матеріально-речової форми і задовольняє певні потреби замовників.

Витрати на рахунку 81 "Матеріальні та прирівняні до них витрати" визнаються за правилами здійснення господарських операцій за дебетом рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати", 15 "Капітальні інвестиції".

Рахунок 82 "Амортизація" з субрахунками об'єктів щодо розподілу амортизаційної вартості: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, інвестиційна нерухомість (рис. 3.3.4).

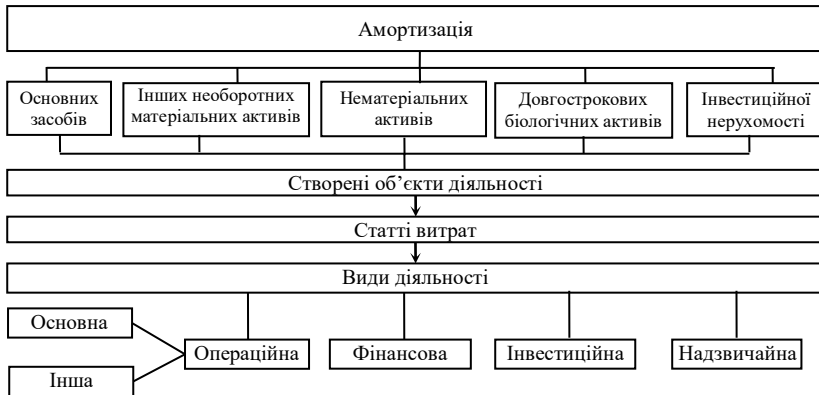


Рис. 3.3.4. Схема формування інформаційних ресурсів щодо витрат на амортизацію неспоживних активів підприємства

Сума амортизації на рахунку 82 "Амортизація" визнається величиною розподіленої амортизаційної вартості неспоживних активів на створені об'єкти господарської діяльності у звітному періоді.

Рахунок 83 "Доходи працівників" з субрахунками виплат, що формують фонд оплати праці, і створюються з коштів поза фондом оплати праці (рис. 3.3.5).

Виплати, що формують фонд оплати праці забезпечуються діяльністю, яка безпосередньо пов'язана з створенням об'єктів господарювання підприємства.

Доходи працівників з коштів, що формуються поза фондом оплати праці, пов'язані з соціальною діяльністю підприємства.

Інвестиційні доходи формуються в процесі використання інвестиційних об'єктів, одержаних від фізичних осіб.

Доходи на рахунку 83 "Доходи працівників" визнаються в сумі визначених зобов'язань підприємства перед працівниками.

Рахунок 84 "Витрати на соціальні заходи" з субрахунками щодо витрат на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за рахунок роботодавців та працівників в обов'язковому і добровільному порядку (рис. 3.3.6).

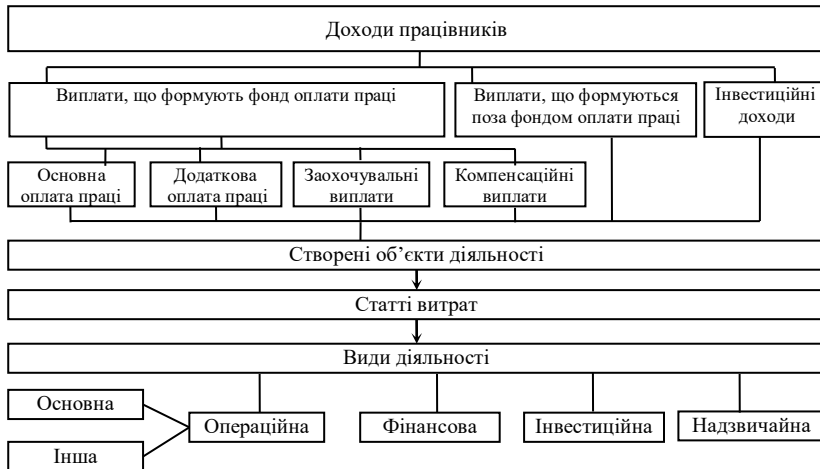


Рис. 3.3.5. Схеми формування інформаційних ресурсів щодо формування доходів працівників підприємства

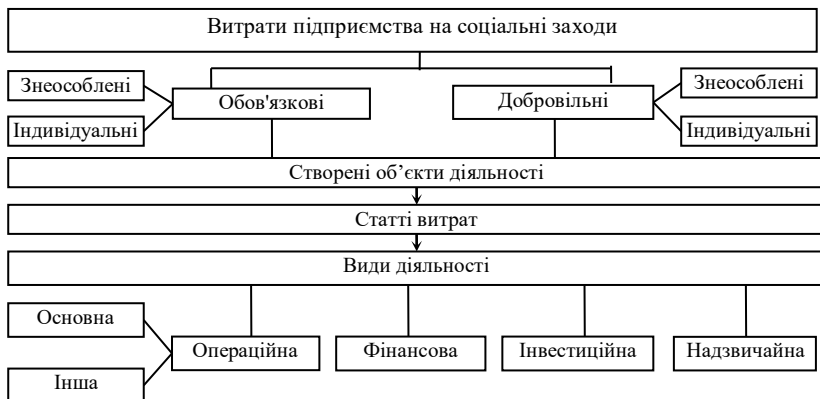


Рис. 3.3.6. Схеми формування інформаційних ресурсів щодо витрат на соціальне забезпечення працівників підприємства

Витрати на рахунок 84 "Витрати на соціальні заходи" визнаються в сумі зобов'язань підприємства на проведення обов'язкових і добровільних соціальних заходів.

Рахунок 85 "Податкові платежі" з субрахунками за видами податкових платежів (3.3.7).

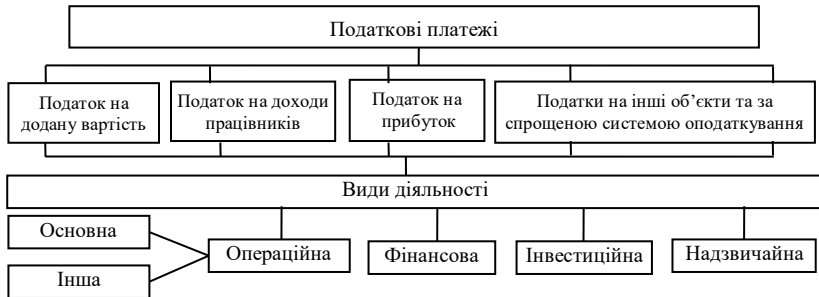


Рис. 3.3.7. Схеми формування інформаційних ресурсів щодо витрат на податкові платежі підприємства

Податкові платежі визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані відповідно до наявних об'єктів. При розрахунку створеної доданої вартості за рахунок податкових платежів не включаються податки, об'єктом яких є доходи працівників, як такі, що в загальній сумі доходів рахунку 83 "Доходи працівників" вже прийняті до розрахунку.

Рахунок 86 "Чистий фінансовий результат" з субрахунками у відповідності до видів та об'єктів діяльності підприємства (3.3.8).

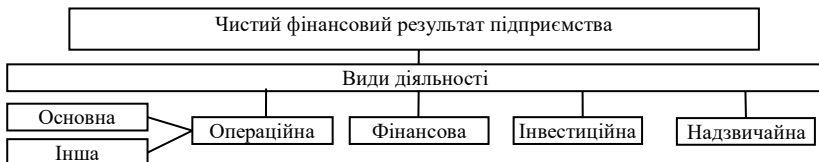


Рис. 3.3.8. Схеми формування інформаційних ресурсів щодо формування чистого фінансового результату підприємства

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями з формування складових для розрахунку доданої вартості, створеної підприємством в процесі господарської діяльності при використанні рахунків класу 8 "Формування доданої вартості" наведена у таблиці (табл. 3.3.1).

При розрахунку загальної величини створеної доданої вартості в процесі господарської діяльності, амортизація, доходи працівників, витрати на соціальні заходи і податкові платежі визнаються у звітному періоді, в якому вони були здійснені (нараховані), а чистий фінансовий результат – за доходами і витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Таблиця 3.3.1

*Кореспонденція рахунків при формуванні інформації
про створену додану вартість підприємства на рахунках
класу 8 "Формування доданої вартості"*

Назва господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1. Формування доходу від реалізації об'єктів діяльності підприємства та інших надходжень	70	80	100320
2. Списання одержаного доходу на фінансові результати підприємства	80	79	100320
3. Формування витрат від використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів в процесі господарської діяльності	81	20	32198
4. Списання витрат від використання матеріальних та прирівняних до них ресурсів в процесі господарської діяльності на об'єкти господарської діяльності	23	81	32198
5. Формування амортизації на неспоживні активи	82	13	10280
6. Списання нарахованої амортизації на неспоживні активи на об'єкти господарської діяльності	23	82	10280
7. Формування доходів працівників	83	66	15640
8. Списання доходів працівників на об'єкти господарської діяльності	23	83	15640
9. Формування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	84	65	5005
10. Списання нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на об'єкти діяльності підприємства	23	84	5005
11. Формування податкових підприємства	85	64	25065
12. Списання нарахованих податкових платежів на фінансові результати підприємства	79	85	25065
13. Формування чистого фінансового результату (прибутку) від господарської діяльності підприємства	79	86	12132
14. Списання чистого фінансового результату (прибутку) від господарської діяльності підприємства на нерозподілений прибуток	86	44	12132

$$ДВ = НА + НД + НС + НП + ЧП,$$

де ДВ – створена додана вартість в процесі господарської діяльності за звітний період; НА – розподілена амортизаційна вартість неспоживних активів; НД – нараховані доходи працівникам, власникам та іншим особам за рахунок доходів підприємства; НС – нараховані соціальні виплати; НП – нараховані податкові платежі; ЧП – розрахований чистий прибуток за рахунок визнаного доходу звітного періоду від реалізації об'єктів господарської діяльності і витрат на їх створення, відповідно до формування інформації на запропонованих рахунках класу 8 Формування доданої вартості".

Інформація рахунків 82 "Амортизація", 83 "Доходи працівників" і 84 "Витрати на соціальні заходи" дає можливість розрахувати створену додану вартість кожним об'єктом господарської діяльності за елементами розподіленої амортизаційної вартості неспоживних активів і витрат підприємства на робочу силу.

Щодо ефективності застосування рахунків класу 8 "Формування доданої вартості" не маємо жодних сумнівів оскільки кореспондують три класи рахунків між собою: формування складових для розрахунку доданої вартості, наприклад, доходів працівників (кредит рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"); узагальнення інформації на рахунках (дебет рахунку 83 "Доходи працівників"); списання на об'єкти діяльності (дебет рахунку 23 "Виробництво"). На підставі даних обліку складових доданої вартості (рахунки 81 "Матеріальні та прирівняні до них витрати", 82 "Амортизація", 83 "Доходи працівників" і 84 "Витрати на соціальні заходи") за господарськими операціями операційної діяльності можна отримати точно такі ж елементи витрат, які необхідні для форми 2 фінансової звітності "Звіт про фінансові результати" (розділ II "Елементи операційних витрат").

Для системного оцінювання діяльності підприємства щодо формування доданої вартості доцільно використовувати інформацію за формою звітності поданої в табл. 3.3.2.

Інформація подана у фінансовій звітності "Звіт про фінансові результати" розділ IV "Формування доданої вартості" була б доцільною для управління підприємством оскільки вона дала б змогу встановити який рівень доданої вартості формується створеними об'єктами господарської діяльності і яку частку займають окремі складові, порівняти економічний потенціал в динаміці, з'ясувати основні відносні показники щодо доходів підприємства і матеріальних витрат.

Для розрахунку доданої вартості, створеної підприємством поза процесом господарської діяльності необхідно використовувати рахунки 87 "Зовнішні безповоротні надходження і використання активів", 88 "Зміна корисності активів", 89 "Приріст вартості ділової репутації підприємства".

Рахунок 87 "Зовнішні безповоротні надходження і використання активів" призначено для узагальнення інформації про зовнішні безповоротні надходження активів для здійснення господарської діяльності підприємства і, відповідно, безповоротне використання активів підприємства як допомоги іншим суб'єктам господарювання з метою створення доданої вартості і економічного потенціалу (рис. 3.3.9).

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формування інформаційних ресурсів щодо зовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві наведена у таблиці (табл. 3.3.3).

Таблиця 3.3.2

Розділ IV "Формування доданої вартості" до "Звіту про фінансові результати"

Показники	Звичайна діяльність								Надзвичайні події		Разом	
	Операційна		Фінансова		Інвестиційна		Всього		Звітний період	Попередній період	Звітний період	Попередній період
	Звітний період	Попередній період	Звітний період	Попередній період	Звітний період	Попередній період	Звітний період	Попередній період				
Доходи підприємства	10639	10154	156	189	117	46	10912	10389	17	98	10929	10487
Матеріальні та прирівняні до них витрати	4759	4219	16	7	21	5	4796	4231	4	26	4800	4257
Амортизація	325	284	2	1	2	1	329	286	1	4	330	290
Доходи працівників	2631	2411	15	39	7	5	2653	2455	2	9	2655	2464
Витрати на соціальні заходи	1307	1104	8	15	3	2	1318	1121	1	4	1319	1125
Податкові платежі	876	794	-	-	-	-	876	794	-	-	876	794
Чистий фінансовий результат	741	1342	115	127	84	33	940	1502	9	55	949	1557
Додана вартість	5880	5935	140	182	96	41	6116	6158	13	72	6129	6230

Примітка. Додана вартість визначається як сума амортизації, доходів працівників, витрат на соціальні заходи, податкових платежів, чистого фінансового результату.



Рис. 3.3.9. Схема формування інформаційних ресурсів щодо зовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві

Таблиця 3.3.3
Кореспонденція бухгалтерських рахунків при формуванні інформації щодо зовнішнього безповоротного надходження і використання активів на підприємстві

Назва господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Формування статутного капіталу:			
1.1. Створення статутного капіталу	46	40	10200
1.2. Формування статутного капіталу	31	871	1500
1.3. Відображення внесків до статутного капіталу	871	46	1500
2. Безповоротні надходження підприємству			
2.1. Здійснено безповоротні надходження	31	872	11300
2.2. Формування безповоротних надходжень	872	42	11300
3. Цільове фінансування			
3.1. Здійснено цільове фінансування	31	48	9600
3.2. Формування цільового фінансування	48	873	9600
3.3. Списання цільового фінансування	873	42	9600
4. Надання підприємством безповоротної допомоги			
4.1. Формування безповоротної допомоги	874	68	12050
4.2. Здійснено безповоротну допомогу	68	31	12050
4.3. Списання безповоротної допомоги	42	874	12050

Рахунок 88 "Зміна корисності активів" призначено для узагальнення інформації про доходи та витрати, що пов'язані з переоцінкою активів, виникненням курсових різниць та зміною корисності активів підприємства (рис. 3.3.10).

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формування інформаційних ресурсів щодо зміни корисності активів підприємства наведена у таблиці (табл. 3.3.4).

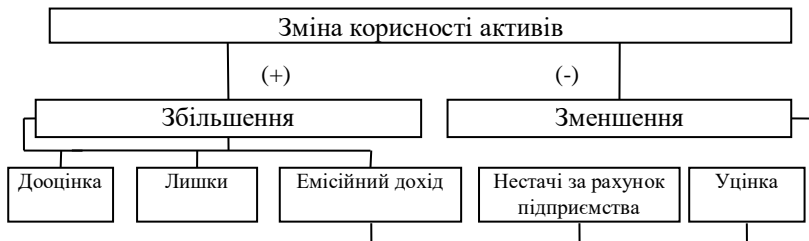


Рис. 3.3.10. Схема формування інформаційних ресурсів щодо зміни корисності активів підприємства

Таблиця 3.3.4

Кореспонденція рахунків при формуванні інформації щодо зміни корисності активів підприємства

Назва господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Здійснення дооцінки активів			
1.1. Формування дооцінки	20	881	9350
1.2. Списання дооцінки	881	42	9350
2. Оприбуткування лишків			
2.1. Вивлення лишків активів	20	882	11560
2.2. Списання лишків активів	882	42	11560
3. Емісійний прибуток			
3.1. Відображено емісійний прибуток	46	42	13480
3.2. Одержання емісійного прибутку	31	883	13480
3.3. Списання емісійного прибутку	883	46	13480
4. Емісійний збиток			
4.1. Створення емісійного збитку	42	45	10546
3.2. Відображення емісійного збитку	45	884	10546
3.3. Списання емісійного збитку	884	19	10546
5. Списання нестач за рахунок підприємства			
5.1. Виявлення нестач	885	20	4890
5.2. Списання нестач	42	885	4890
6. Уцінка активів			
6.1. Формування уцінки	886	20	8560
6.2. Списання уцінки	42	886	8560

Рахунок 89 "Приріст вартості ділової репутації підприємства" призначено для узагальнення інформації про зміну ринкової вартості підприємства у визначеному періоді на підставі порівняльного успіху його діяльності на ринку і задоволення сподівань власників і споживачів (рис. 3.3.11).

Кореспонденція рахунків з господарських операцій для формування інформаційних ресурсів щодо приросту вартості ділової репутації підприємства наведена у таблиці (табл. 3.3.5).

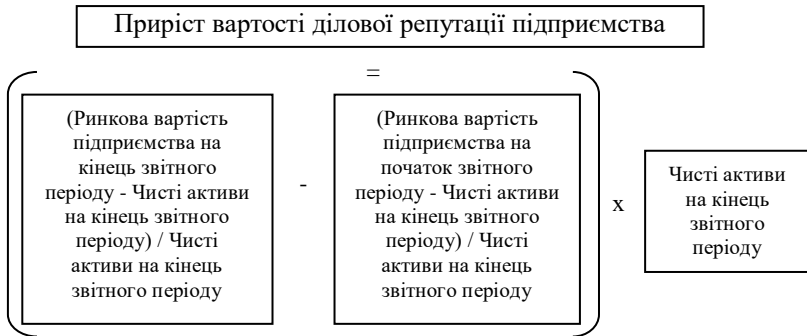


Рис. 3.3.11. Схема формування інформаційних ресурсів щодо приросту вартості ділової репутації підприємства

Таблиця 3.3.5

Кореспонденція рахунків при формуванні інформації щодо приросту вартості ділової репутації підприємства

Назва господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Відображено приріст вартості ділової репутації підприємства	89	42	115000
2. Списано відображений приріст вартості ділової репутації підприємства	19	89	115000
3. Відображено зменшення вартості ділової репутації підприємства	42	89	79500
4. Списано відображене зменшення вартості ділової репутації підприємства	89	19	79500

Ділова репутація може бути як позитивною, так і негативною. Для вироблення стратегії управління економічним потенціалом підприємства важливо пов'язати його діяльність з рівнем ділової репутації (критичний, незадовільний, достатній і високий). Ділова репутація необхідна для досягнення підприємством стійкого і тривалого ділового успіху через ринкову силу, захист діяльності від конкурентів, доступ до ресурсів, розвиток позитивних зв'язків з партнерами, постачальниками, клієнтами.

При використанні рахунків 87 "Зовнішні безповоротні надходження і використання активів", 88 "Зміна корисності активів", 89 "Приріст вартості ділової репутації підприємства" буде розмежовано створену додану вартість в процесі господарської діяльності і одержану за рахунок зовнішніх господарських операцій. В даний час ці господарські операції відображаються на рахунках доходів і витрат підприємства і формують фінансові результати, що суперечить їх економічному змісту.

За умови впровадження запропонованих змін відпаде необхідність у веденні бухгалтерських рахунків 718 "Дохід від безоплатно одержаних

оборотних активів", 714 "Дохід від операційної курсової різниці", 742 "Дохід від відновлення корисності активів", 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів", 945 "Втрати від операційної курсової різниці", 946 "Втрати від знецінення запасів", 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей", 972 "Втрати від зменшення корисності активів", 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць", 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій".

Застосування розроблених наукових положень організації облікової системи формування доданої вартості забезпечує побудову антикризового механізму управління підприємством, позитивно впливає на розвиток його економічного потенціалу, що є кінцевою метою господарської діяльності.

РОЗДІЛ 4. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В СИСТЕМІ МОНІТОРИНГУ СТВОРЕНОЇ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Виходячи з того, що основним джерелом зростання економічного потенціалу підприємства є створена додана вартість, її збалансоване формування може бути описане моделлю:

$$(\max) ДВ = (\max) ЧД - (\min) МВ + БА + Др,$$

де ДВ – додана вартість; ЧД – чистий дохід; МВ – матеріальні та прирівняні до них витрати; БА – безоплатно одержані активи; ДР – ділова репутація.

За наведеною моделлю очевидно, що максимальна сума створеної доданої вартості підприємством може бути отримана лише при забезпеченні збалансованості між максимально можливою сумою отриманого доходу та мінімальним значенням понесених матеріальних витрат від використаних ресурсів, створених іншими суб'єктами господарювання, за умови зовнішньої інвестиційної привабливості.

Система показників повинна надавати можливість здійснювати:

- 1) загальну оцінку розвитку економічного потенціалу підприємства;
- 2) аналіз впливу факторів на індикатори стану та розвитку економічного потенціалу;
- 3) дослідження економічного потенціалу за співвідношеннями індикаторів;
- 4) інтегральну оцінку економічного потенціалу відповідно до комплексних моделей розвитку підприємства.

Найбільш яскраво економічну сутність розвитку економічного потенціалу підприємства можна розкрити за теорією Г. Емерсона, який будував свої дослідження в економіці на природних закономірностях. Він писав "Уся природа чить, що високі результати створюються не збільшенням, а зменшенням зусиль ... Але ми все ще не можемо засвоїти ці уроки ... дихати частіше, ніж звичайно, так само важко, як і дихати повільніше, ніж звичайно, а найлегше дихати з нормальним звичайним ритмом" [251, с. 126].

Розвиток економічного потенціалу підприємства як дуже складна і, водночас, затребувана категорія потребує системної класифікації. У її формуванні важливими є критерії, які дають змогу поділити розвиток економічного потенціалу на різні види (типи). До цих критеріїв можна віднести такі:

1. Оцінка розвитку економічного потенціалу за результатом діяльності:

- дохід від об'єктів діяльності (ДОД);

- додана вартість (ДВП);
 - ринкова вартість підприємства (РВП).
2. Оцінка розвитку економічного потенціалу за ефективністю:
- рентабельність доходу від об'єктів діяльності;
 - рентабельність матеріальних і прирівняних до них витрат;
 - рентабельність активів.

Потрібно зазначити, що відмінною рисою розвитку економічного потенціалу підприємства безвідносно до суб'єкта господарювання є його динаміка (зміна в часі). Тому оцінка розвитку економічного потенціалу має здійснюватися через динамічні показники, у тому числі індексні ($I_{\text{дод}}$; $I_{\text{двп}}$; $I_{\text{рвп}}$) і приростні ($\Delta\text{ДОД}$; $\Delta\text{ДВП}$; $\Delta\text{РВП}$).

Основні критерії показників при визначенні різних видів розвитку економічного потенціалу підприємства представлені в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

*Оцінка видів розвитку економічного потенціалу
за критеріями показників діяльності підприємства*

Види розвитку економічного потенціалу підприємства	Критерії		
	ДОД	ДВП	РВП
Утворення	0	0	0
Зростання	$I_{\text{дод}} > 1,0$	$I_{\text{двп}} > 1,0$	$I_{\text{рвп}} > 1,0$
Стабільність	$I_{\text{дод}} = 1,0$	$I_{\text{двп}} = 1,0$	$I_{\text{рвп}} = 1,0$
Падіння	$I_{\text{дод}} < 1,0$	$I_{\text{двп}} < 1,0$	$I_{\text{рвп}} < 1,0$
Нульовий фінансовий результат	$I_{\text{дод}} \geq 0$	$I_{\text{двп}} \geq 0$	$I_{\text{рвп}} = 1,0$
Збиток	$I_{\text{дод}} \geq 0$	$I_{\text{двп}} \geq 0$	$I_{\text{рвп}} < 1,0$
Криза	$I_{\text{дод}} \geq 0$	$I_{\text{двп}} \geq 0$	$I_{\text{рвп}} \geq 0$
Ліквідація	0	0	0

Головним пріоритетним напрямом розвитку економічного потенціалу підприємства є його зростання. Розвиток економічного потенціалу через зростання відображає діалектичний процес руху господарської діяльності як системи, відображає мету підприємства, є джерелом його існування й відтворення, а також визначальною складовою тривалості життєвого циклу.

На мікрорівні показником ефекту господарської діяльності є одержана (створена) додана вартість. Власники суб'єктів господарювання за допомогою засобів державного регулювання розподіляють додану вартість (ДВ) на окремі елементи: оплату праці (ОП) (не менше мінімального рівня); відрахування на соціальні заходи (СЗ) (не менше ставок обов'язкових платежів); податкові платежі (ПП) (за наявними об'єктами і ставками); фінансування капітальних інвестицій (АВ) (амортизаційні відрахування за методами, визначеними власниками); чистий прибуток (ЧП) (за балансовим методом як залишкова сума) або чистий збиток (ЧЗ)

(розподілена сума більша, ніж додана вартість).

Баланс доданої вартості, створеної підприємством – це система показників, яка складається із декількох абсолютних величин, пов'язаних між собою знаком рівності $ДВ = ОП+СЗ+ПП+АВ+ЧД(ЧЗ)$, або $ЧД(ЧЗ) = ДВ-ОП-СЗ-ПП-АВ$. Всі показники цього балансу, крім $ЧД(ЧЗ)$, є нормовані величини.

Наведена балансова рівність характеризує єдиний процес розподілу доданої вартості і показує взаємозв'язок та пропорції окремих елементів цього процесу. Ефектом діяльності господарюючих суб'єктів є створена додана вартість, а чистий прибуток розраховується власниками з використанням визначених державою нормативів. Реальний чистий прибуток підприємства можливо визначати лише після його ліквідації шляхом порівняння одержаних і вкладених активів. З іншого боку, додана вартість – це інтегрований показник участі підприємства у формуванні доходів працівників, соціального забезпечення населення, бюджету держави, його готовності до поновлення запасів активів та розширеної діяльності (приросту активів за рахунок власного капіталу).

Отже, аналітичне дослідження окремих елементів доданої вартості дозволяє здійснювати оцінку ділової активності підприємства за наступними напрямками:

- формування доходів працівників і витрат підприємства на робочу силу;
- створення доходів бюджетів;
- споживання у процесі створення об'єктів господарської діяльності необоротних активів, виробничих запасів, товарів, робіт і послуг;
- одержання фінансового результату, як загального ефекту, що забезпечує приріст кількісних і якісних параметрів обсягів господарської діяльності та потреб власників;
- формування ринкової вартості підприємства.

Водночас, забезпечення сталої прибуткової діяльності створює передумови для нарощування ділової активності підприємства щодо доходів працівників, соціальних потреб, формування коштів бюджетів і споживання активів.

Для вивчення факторів, які формують додану вартість, аналізують складові її балансу (табл. 4.2) та динаміку і структуру за окремими елементами (табл. 4.3).

Аналітичні розрахунки (табл. 4.2) свідчать, що підприємство в поточному періоді збільшило додану вартість на 4797,5 тис. грн. або на 13,0%, при прирості матеріальних та привієняних до них витрат на 20,7 %, а доходу лише на 18,8 %, що є негативним явищем, оскільки кожний відсоток витрат збільшував дохід на 0,9 % (18,8 : 20,7). Внаслідок зростання доданої вартості найбільше було здійснено приріст податкових

Таблиця 4.2

Баланс доданої вартості підприємства

(тис. грн.)

Елементи формування доданої вартості					Елементи використання доданої вартості				
показники	періоди		відхилення		показники	періоди		відхилення	
	минулий	поточний	+, -	%		минулий	поточний	+, -	%
Дохід	146667,5	174235,5	27568,0	18,8	Оплата праці	9277,5	10030,7	753,2	8,1
					Витрати на соціальні заходи	3192,4	3456,3	263,9	8,3
Матеріальні та прирівняні до них витрати	109873,8	132644,3	22770,5	20,7	Податкові платежі	12178,2	14016,7	1838,5	15,1
					Амортизація	3410,7	5506,0	2095,3	61,4
					Чистий прибуток	8734,9	8581,5	-153,4	-1,8
Додана вартість	36793,7	41591,2	4797,5	13,0	Додана вартість	36793,7	41591,2	4797,5	13,0

Таблиця 4.3

Аналіз динаміки і структури доданої вартості підприємства

(тис. грн.)

Показники	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+, -	%	пунктів у структурі
	сума	%	сума	%			
Оплата праці	9277,5	25,2	10030,7	24,1	753,2	8,1	-1,1
Витрати на соціальні заходи	3192,4	8,7	3456,3	8,3	263,9	8,3	-0,4
Податкові платежі	12178,2	33,1	14016,7	33,7	1838,5	15,1	0,6
Амортизація	3410,7	9,3	5506,0	13,2	2095,3	61,4	3,9
Чистий прибуток	8734,9	23,7	8581,5	20,6	-153,4	-1,8	-3,1
Додана вартість	36793,7	100,0	41591,2	100,0	4797,5	13,0	0,0

платежів на 15,1 % і коштів амортизаційних відрахувань – 61,4% при зменшенні чистого прибутку на 1,8 %.

Результати аналізу структури доданої вартості (табл. 4.3) свідчать про негативні структурні зрушення щодо окремих її складових. Зокрема, зменшилась частка коштів на оплату праці на 1,1 відсоткового пункту, а чистого прибутку на 3,1. Відповідно, зростає частка амортизації з 9,3 % в минулому періоді до 13,2 % у поточному періоді, що свідчить про посилення активності підприємства у сфері формування цільових коштів на оновлення основних засобів.

Зіставленням доданої вартості, як показника ефекту для оцінки економічного потенціалу і факторів, які забезпечують його створення, розраховують ефективність функціонування підприємства. Ефективність може вимірюватися прямою величиною, коли додана вартість у чисельнику, і оберненою – коли додана вартість у знаменнику. Відповідні розрахунки показників наведені у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Аналіз ефективності формування доданої вартості підприємства

(тис. грн.)

Показники	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+/-	%
1	2	3	4	5
1. Додана вартість	750,4	831,7	81,3	10,8
2. Ресурси підприємства (P)				
2.1. Середньорічна вартість активів	1206,4	1317,1	110,7	9,2
2.2. Середньорічна вартість основних засобів, нематеріальних активів і виробничих запасів	862,5	936,7	74,2	8,6
2.3. Середньооблікова чисельність персоналу, чол.	54,0	56,0	2,0	3,7
2.4. Середньорічна вартість чистих активів	964,7	989,2	24,5	2,5
3. Результати поточної діяльності підприємства				
3.1. Обсяги господарської діяльності	3178,9	3951,6	772,7	24,3
3.2. Чистий дохід	3064,5	3835,1	770,6	25,2
3.3. Витрати	2757,3	3505,3	748,0	27,1
3.4. Амортизаційні відрахування	86,7	93,5	6,8	7,8
3.5. Фонд відпрацьованого робочого часу, год.	117369,0	119630,0	2261,0	1,9
3.6. Оплата праці з витратами на соціальні заходи	205,1	234,5	29,4	14,3
3.7. Чистий прибуток	307,2	329,8	22,6	7,4
3.8. Податкові платежі	151,4	173,9	22,5	14,9
4. Додана вартість в розрахунку на одиницю ресурсів і результатів поточної діяльності (грн.): (E)				
4.1. Середньорічної вартості активів (п. 1: п. 2.1)	0,62	0,63	0,01	1,5

Продовження табл. 4.4

1	2	3	4	5
4.2. Середньорічної вартості основних засобів, нематеріальних активів і виробничих запасів (п. 1: п. 2.2)	0,87	0,89	0,02	2,1
4.3. Середньооблікової чисельності персоналу, (п. 1: п. 2.3)	13896,30	14851,79	955,49	6,9
4.4. Середньорічної вартості чистих активів (п. 1: п. 2.4)	0,78	0,84	0,06	8,1
4.5. Обсягів господарської діяльності (п. 1: п. 3.1)	0,24	0,21	-0,03	-10,8
4.6. Чистого доходу (п. 1: п. 3.2)	0,24	0,22	-0,03	-11,4
4.7. Витрат (п. 1: п. 3.3)	0,27	0,24	-0,03	-12,8
4.8. Амортизаційних відрахувань (п. 1: п. 3.4)	8,66	8,90	0,24	2,8
4.9. Фонду відпрацьованого робочого часу (п. 1: п. 3.5)	6,39	6,95	0,56	8,7
4.10. Оплати праці з витратами на соціальні заходи (п. 1: п. 3.6)	3,66	3,55	-0,11	-3,0
4.11. Чистого прибутку (п. 1: п. 3.7)	2,44	2,52	0,08	3,24
4.12. Податкових платежів (п.1 : п.3.8)	4,96	4,78	-0,18	-3,6
5. Ресурси і результати поточної діяльності на 1 грн. доданої вартості (грн.): (Е)				
5.1. Середньорічна вартість активів (п. 2.1: п. 1)	1,61	1,58	-0,03	-1,9
5.2. Середньорічна вартість основних засобів, нематеріальних активів і виробничих запасів(п. 2.2: п. 1)	1,15	1,13	-0,02	-2,0
5.3. Середньорічна вартість чистих активів (п. 2.4: п. 1)	1,29	1,19	-0,10	-7,5
5.4. Обсяги господарської діяльності (п. 3.1: п. 1)	4,24	4,75	0,51	12,2
5.5. Чистий дохід (п.3.2: п.1)	4,08	4,61	0,53	12,9
5.6. Витрати (п. 3.3: п. 1)	3,67	4,21	0,54	14,7
5.7. Амортизаційні відрахування (п. 3.4: п. 1)	0,12	0,11	0,01	-8,3
5.8. Фонду відпрацьованого робочого часу (п. 3.5: п. 1)	0,16	0,14	-0,02	-12,5
5.9. Оплата праці з витратами на соціальні заходи (п. 3.6: п. 1)	0,27	0,28	0,01	3,7
5.10. Чистий прибуток (п. 3.7: п. 1)	0,41	0,40	-0,01	-2,4
5.11. Податкові платежі (п. 3.8. : п. 1)	0,20	0,21	0,01	5,0

Вплив окремих факторів на динаміку доданої вартості може бути визначений методом ланцюгових підстановок:

- вплив інтенсивного фактора – рівня ефективності:

$$\Delta ДВ_E = (E_{\Pi} - E_M) \times P_{\Pi},$$

- вплив екстенсивного фактора – обсягу ресурсів:

$$\Delta ДВ_P = (P_{\Pi} - P_M) \times E_M.$$

Для розробки заходів щодо збільшення ефективності вивчають закономірності впливу окремих факторів, тобто залежність (еластичність) обсягу і динаміки доданої вартості від обсягу та динаміки ресурсів і результатів.

Тут можливі три випадки:

- фактори збільшуються на меншу кількість раз, ніж додана вартість. Тим самим зростання доданої вартості випереджує зростання ресурсів і результатів. Цей тип господарювання означає зростання ефективності факторів та наявність інтенсивних джерел економічного зростання і поліпшення економічного потенціалу підприємства;

- зростання доданої вартості відбувається в міру зростання факторів. Це суто екстенсивний розвиток економічного потенціалу підприємства;

- створення доданої вартості зростає повільніше, ніж фактори. Знижується ефективність використання ресурсів і одержаних результатів, деінтенсифікується економічне зростання, що приводить зрештою до порушень нормальних умов функціонування підприємства, зменшення економічного потенціалу, збиткової діяльності і банкрутства.

Розглядаючи аналітичні процедури як складову моніторингу елементів доданої вартості, зосередимо увагу на окремих методиках.

Для вивчення цільового використання коштів амортизаційних відрахувань на об'єкти інвестування здійснюється аналіз напрямів їх розміщення за елементами інвестиційної діяльності (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Аналіз цільового використання коштів амортизаційних відрахувань

Напрями формування амортизаційних відрахувань	Нараховано		Використано		Відхилення		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	+-	%	пунктів у структурі
Основні засоби	4895,1	82,5	4524,2	76,3	-370,9	-7,6	-6,2
Інші необоротні матеріальні активи	569,5	9,6	935,4	15,8	365,9	64,2	6,2
Нематеріальні активи	54,7	0,9	71,6	1,2	16,9	30,9	0,3
Довгострокові біологічні активи	413,4	7,0	401,5	6,7	-11,9	-2,9	-0,3
Разом	5932,7	100,0	5932,7	100,0	0,0	0,0	0,0

Як видно з табл. 4.5, підприємство використало на інвестиційну

діяльність весь обсяг коштів нарахованих амортизаційних відрахувань. Однак розподіл коштів щодо інвестування окремих об'єктів не відповідає змінам їх спрацювання за нарахованою амортизацією. Так, якщо знос основних засобів становить 4895,1 тис. грн., то інвестування коштів за рахунок амортизації лише 4524,2 тис. грн.

Тим часом за іншими необоротними матеріальними активами величина використання амортизації для інвестування була значно більша, ніж її було нараховано.

Аналіз цільового інвестування коштів амортизаційних відрахувань слід доповнити дослідженням даних про їх використання за окремими об'єктами в динаміці (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Аналіз використання амортизаційних відрахувань за напрямками інвестиційної діяльності

Показники	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+-	%	пунктів у структурі
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
Нараховано	5506,0	x	5932,7	x	426,7	7,8	x
Використано, в тому числі на:	5506,0	100,0	5932,7	100,0	426,7	7,8	0,0
• будівництво об'єктів	4105,9	74,6	4501,8	75,9	395,9	9,6	1,3
• придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	736,9	13,4	560,6	9,4	-176,3	-23,9	-4,0
➤ з них машини та обладнання	562,3	10,2	401,7	6,8	-160,6	-28,6	-3,4
• придбання (створення) нематеріальних активів	62,4	1,1	71,6	1,2	9,2	14,7	0,1

Наведені в табл. 4.6 дані свідчать про те, що основну увагу при інвестуванні коштів амортизаційних відрахувань підприємство приділяє об'єктам будівництва, придбанню машин та обладнання і вирощуванню довгострокових біологічних активів.

Ефективність участі розподіленої амортизаційної вартості в господарській діяльності підприємства і формуванні економічного потенціалу вивчають за показниками, наведеними в табл. 4.7.

Аналіз показників табл. 4.7. свідчить про наявність негативних і позитивних змін у співвідношенні нарахованої амортизації з результатами поточної діяльності та ресурсами підприємства.

Таблиця 4.7

*Рівень розподіленої амортизаційної вартості
для відтворення об'єктів неспоживних активів підприємства*

Показники	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+, -	%
1	2	3	4	5
1. Розподілена амортизаційна вартість в розрахунку на 1 грн. результатів поточної діяльності (коп.)				
1.1. Створених витрат	10,5	10,8	0,3	2,9
1.2. Чистого доходу	9,6	7,5	-2,1	-21,9
1.3. Капітальних інвестицій	59,6	61,4	1,8	3,0
1.4. Доданої вартості	15,8	14,1	-1,7	-10,8
1.5. Вартості робочої сили	40,7	41,9	1,2	2,9
1.6. Податкових платежів	95,6	99,8	4,2	4,4
2. Розподілена амортизаційна вартість в розрахунку на 1 грн. ресурсів (коп.)				
2.1. Середньорічну вартість неспоживних активів	5,7	6,9	1,2	21,1
2.2. Середньорічну вартість активів	3,2	3,1	-0,1	-3,1
2.3. Середньорічну вартість власного капіталу	5,1	5,5	0,4	7,8
2.4. Середньооблікову чисельність персоналу (грн.)	1386,32	1415,94	29,62	2,1
2.5. Середньорічну ринкову вартість підприємства	2,7	2,6	-0,1	-3,7

Для аналізу ділової активності персоналу як результативні показники використовують величини, що характеризують обсяг створених і реалізованих об'єктів господарської діяльності та елементи доданої вартості. Витрати праці персоналу оцінюють за кількістю годин відпрацьованого робочого часу та його вартісною величиною – оплатою праці з витратами на соціальні заходи.

Динаміку та рівень продуктивності праці і трудомісткості господарської діяльності можна простежити використовуючи дані табл. 4.8.

Аналіз продуктивності праці і трудомісткості господарської діяльності необхідно розглядати у взаємозв'язку з оплатою праці. Зі зростанням продуктивності праці створюються реальні передумови підвищення її оплати. При цьому кошти на оплату праці потрібно використовувати

Таблиця 4.8

*Ділова активність персоналу підприємства за показниками
продуктивності праці і трудомісткості господарської діяльності*

Показники	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+/-	%
1	2	3	4	5
1. Результати діяльності підприємства (тис. грн.)				
1.1. Обсяг господарської діяльності	3178,9	3951,6	772,70	24,3
1.2. Чистий дохід	3064,5	3835,1	770,6	25,2
1.3. Додана вартість	750,4	831,7	81,3	10,8
1.4. Оплата праці з витратами на соціальні заходи	205,1	234,5	29,4	14,3
1.5. Податкові платежі	151,4	173,9	22,5	14,9
1.6. Чистий прибуток	307,2	329,8	22,6	7,4
2. Фонд відпрацьованого робочого часу, годин	117369,0	119630,0	2261,0	1,9
3. Продуктивність праці на 1 годину відпрацьованого робочого часу (грн.) за:				
3.1. Обсягами господарської діяльності (п.1.1 : п.2)	27,08	33,03	5,95	22,0
3.2. Чистим доходом (п.1.2 : п.2)	26,11	32,06	5,95	22,8
3.3. Доданою вартістю (п.1.3 : п.2)	6,39	6,95	0,56	8,7
3.4. Оплатою праці з витратами на соціальні заходи (п.1.4 : п.2)	1,75	1,96	0,21	12,2
3.5. Податковими платежами (п.1.5 : п.2)	1,29	1,45	0,16	12,4
3.6. Чистим прибутком (п.1.6 : п.2)	2,62	2,76	0,14	5,3
4. Продуктивність праці на 1 грн. оплати праці з витратами на соціальні заходи (грн.) за:				
4.1. Обсягами господарської діяльності (п.1.1 : п.1.4)	15,50	16,85	1,35	8,7
4.2. Чистим доходом (п.1.2 : п.1.4)	14,94	16,35	1,41	9,5
4.3. Доданою вартістю (п.1.3 : п.1.4)	3,66	3,55	-0,11	-3,1
4.4. Податковими платежами (п.1.5 : п.1.4)	0,74	0,74	0,00	0,0
4.5. Чистим прибутком (п.1.6 : п.1.4)	1,50	1,41	-0,09	-6,1
5. Трудомісткість, годин відпрацьованого часу на 1 тис.грн.:				
5.1. Обсягу господарської діяльності (п.2 : п.1.1)	36,9	30,3	-6,6	-17,9
5.2. Чистого доходу (п.2 : п.1.2.)	38,3	31,2	-7,1	-18,5
5.3. Доданою вартості	156,4	143,8	-12,6	-8,1

Продовження табл. 4.8

1	2	3	4	5
(п.2 : п.1.3)				
5.4. Оплати праці з витратами на соціальні заходи (п.2 : п.1.4)	572,3	510,1	-62,2	-10,9
5.5. Податкових платежів (п.2 : п.1.5)	775,2	687,9	-87,3	-11,3
5.6. Чистого прибутку (п.2 : п.1.6)	382,1	362,7	-19,4	-5,1
6. Трудомісткість, оплата праці з витратами на соціальні заходи на 1 грн. (грн.):				
6.1.Обсягу господарської діяльності (п.1.4 : п.1.1)	0,06	0,06	0,00	0,0
6.2. Чистого доходу (п.1.4 : п.1.2)	0,07	0,06	-0,01	-14,3
6.3. Доданої вартості (п.1.4 : п.1.3)	0,27	0,28	0,01	3,7
6.4. Податкових платежів (п.1,4 : п.1,5)	1,35	1,35	0,00	0,0
6.5. Чистого прибутку (п.1.4 : п.1.6)	0,67	0,71	0,04	6,0
7. Оплата праці з витратами на соціальні заходи на 1 годину відпрацьованого робочого часу, грн.	1,75	1,96	0,21	12,0

таким чином, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Тільки за такої умови створюються реальні можливості для нарощування темпів ділової активності підприємства.

Доходи працівників є обґрунтовані, якщо вони стимулюють зростання ділової активності підприємства за мінімальних витрат, забезпечуючи підвищення оплати праці та одночасне зниження собівартості об'єктів господарської діяльності. У процесі аналізу необхідно вивчити динаміку і структуру доходів за їх видами, джерелами формування, категоріями працівників і об'єктами діяльності. Динаміку і структуру доходів персоналу підприємства наведено в табл. 4.9.

Для забезпечення одержання від господарської діяльності чистого прибутку потрібно, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її оплати. Якщо такого принципу не дотримуються, то збільшуються витрати на створення 1 грн. чистого доходу і, відповідно, зменшується сума чистого прибутку, погіршується ділова активність підприємства.

Можливі варіанти одночасної зміни показників продуктивності і оплати праці персоналу підприємства наведені в табл. 4.10.

Таблиця 4.9

Аналіз доходів персоналу підприємства

Показники	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+-	%	пунктів у структурі
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
Основна оплата праці	5104,7	51,7	5319,7	46,1	215,0	4,2	-5,6
Додаткова оплата праці	2905,6	29,4	3605,2	31,3	699,6	24,1	1,9
Інші заохочувальні виплати	1211,9	12,3	914,6	7,9	-297,3	-24,5	-4,4
Доходи, які не формують фонд оплати праці	448,8	4,5	1438,7	12,5	989,9	2,2р.	7,9
Виплати з чистого прибутку (дивіденди)	198,4	2,0	257,9	2,2	59,5	30,0	0,2
Усього	9869,4	100,0	11536,1	100,0	1666,7	16,9	0,0

Таблиця 4.10

Зміни продуктивності і оплати праці персоналу підприємства

Показники	Ситуації			
	1	2	3	4
Продуктивність праці	зростання	зростання	зниження	зниження
Оплата праці	зростання	зниження	зростання	зниження

Найкращою для підприємства є перша ситуація. В її реалізації можливі два варіанти:

- продуктивність зростає більшими темпами, ніж оплата праці;
- оплата праці зростає більшими темпами, ніж продуктивність.

Другий варіант розвитку господарської діяльності можливий як тимчасовий для досягнення необхідного рівня оплати праці персоналу, забезпечення привабливості підприємства щодо формування кадрового потенціалу.

Ситуація 2 може виникнути за умови використання підприємством не ефективних видів, форм і систем оплати праці, що лише тимчасово буде забезпечувати нарощування ділової активності підприємства при зниженні ділової активності персоналу.

Ситуація 3 свідчить про неефективну систему управління доходами персоналу. Зростання оплати праці при зниженій продуктивності збільшить витрати і зменшить чистий прибуток і, відповідно, погіршить ділову активність підприємства.

Ситуація 4 відповідає загальному погіршенню фінансового стану підприємства і створює умови для його банкрутства.

Щоб простежити співвідношення між продуктивністю і оплатою праці, здійснюють розрахунки наведені в табл. 4.11. За наведеними в табл. 4.11 даними темпи зростання продуктивності праці є більшими у

Таблиця 4.11

*Аналіз темпів зміни продуктивності і оплати праці
персоналу підприємства*

Показники	Одиниця виміру	Періоди		Відхилення	
		минулий	поточний	відхилення +/-	темп зміни
1	2	3	4	5	6
1. Чистий дохід	тис. грн.	3064,5	3835,1	770,6	1,252
2. Затрати праці	л. год.	117369	119630	2261	1,019
3. Фонд оплати праці	тис. грн.	405,1	454,5	49,4	1,122
4. Продуктивність праці	<u>грн.</u> л.год.	26,11	32,06	5,95	1,228
5. Оплата праці	<u>грн.</u> л.год.	3,45	3,80	0,35	1,101
6. Трудомісткість чистого доходу	<u>л.год.</u> грн.	0,038	0,031	-0,007	0,816
7. Затрати праці на 1 грн. фонду оплати праці	<u>л.год.</u> грн.	0,290	0,263	-0,027	0,907
8. Чистий дохід на 1 грн. фонду оплати праці	грн. коп.	7,56	8,44	0,88	1,116
9. Фонд оплати праці на 1 грн. чистого доходу	грн. коп.	0,13	0,12	0,01	0,923
10. Співвідношення темпів зміни продуктивності і оплати праці	x	x	x	x	2,26

порівнянні з темпами зростання оплати праці. Співвідношення становить 2,26, тобто на кожний відсоток зростання оплати праці продуктивність зростає на 2,26 %. За наявності інфляційних процесів, при оцінці співвідношення продуктивності і оплати праці для розрахунку реальних доходів персоналу необхідно враховувати індекс зростання цін.

Створення умов для стійкого зростання ділової активності персоналу мінімізує ризик фінансової кризи та втрати конкурентоспроможності підприємства.

Для правильного оцінювання ситуації щодо податкового потенціалу за податковою системою необхідно, використовуючи інформацію податкової звітності і показники господарської діяльності, здійснювати оцінку розподілу створеної доданої вартості між підприємством і державою.

Податковий потенціал у широкому розумінні – це максимальна загальна сума податкових платежів, яку можна ефективно мобілізувати з урахуванням об'єктивної можливості в системі: ресурси – чистий дохід –

фінансовий результат підприємства при повному обсязі діяльності i , відповідно, у вузькому розумінні – це податкові платежі, що підлягають мобілізації за чинним законодавством.

Повний обсяг діяльності продукується використанням наявної технології, яка забезпечує максимальну віддачу від залучених ресурсів із найнижчими витратами та реальної оцінки покупцями об'єктів підприємництва.

Податковий потенціал суб'єкта господарювання можна визначити за наступним розрахунком:

$$\begin{aligned} \text{ПП}_i &= P_i \times \text{НОП}_i \times \text{СП}_i; \\ \sum_{i=1}^n \text{ПП}_i &= \sum_{i=1}^n (P_i \times \text{НОП}_i \times \text{СП}_i) \end{aligned}$$

де ПП_i – податковий потенціал суб'єкта господарювання за i -им податком; P_i – обсяг ресурсів для формування об'єкта оподаткування за i -им податком; НОП_i – норматив (вартісний, натуральний) формування об'єкта оподаткування з одиниці ресурсів для i -го виду податків; СП_i – податкова ставка за i -им об'єктом оподаткування.

Для оцінки рівня використання податкового потенціалу розраховують відповідний коефіцієнт:

$$\begin{aligned} \text{Квп}_i &= \frac{\text{ПНФ}_i}{\text{ПП}_i}; \\ \text{Квп} &= \frac{\sum_{i=1}^n \text{ПНФ}_i}{\sum_{i=1}^n \text{ПП}_i}, \end{aligned}$$

де Квп_i – коефіцієнт використання податкового потенціалу за i -им об'єктом оподаткування; ПНФ_i – фактичні податкові надходження за i -им податком; ПП_i – податковий потенціал за i -им об'єктом оподаткування; Квп – загальний коефіцієнт використання податкового потенціалу платника податків; $\sum \text{ПНФ}_i$ – сума фактичних податкових надходжень платника податків; $\sum_{i=1}^n \text{ПП}_i$ – сума податкового потенціалу платника

податків за об'єктами оподаткування.

На підставі використання абсолютних величин складових, що формують додану вартість підприємства і його економічний потенціал, розраховують відносні індикатори, які дозволяють визначати змістовне наповнення та здійснювати інтерпретацію ситуації щодо податкового навантаження.

Економічний зміст податкового навантаження визначається як частка доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через

систему податків та зборів до бюджетів різного рівня, або іншими словами, ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності суб'єктів господарювання, його чистий прибуток.

Насамперед потрібно зазначити, що податкове навантаження на підприємство не можна характеризувати одним індикатором, потрібна система показників.

Як вбачається, податкове навантаження щодо підприємства здійснюється на п'яти рівнях:

1. Податки на окремі аналітичні об'єкти оподаткування.
2. Сукупність податків на діяльність підприємства.
3. Податкової системи підприємства з врахуванням наявного механізму пільг що здійснюють перерозподіл податків між окремими платниками.
4. Податкових платежів виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів для здійснення видатків бюджетів без врахування їх взаємозв'язку з періодом створення об'єктів оподаткування у платника податків.

5. Витрат підприємства на адміністрування податків та сплату нарахованих податкових зобов'язань.

Основними регулюючими параметрами для оцінки податкового навантаження можуть бути наступні співвідношення:

1. ПОО/ООП – податкове навантаження на аналітичний об'єкт оподаткування, де ПОО – податок на об'єкт оподаткування і ООП – величина об'єкту оподаткування.
2. ППП/ДОД – податкове навантаження на створені підприємством доходи, де ППП – податкові платежі підприємства і ДОД – дохід від об'єктів діяльності підприємства.
3. ППП/ДВП – податкове навантаження на створену додану вартість, де ДВП – створена підприємством додана вартість.
4. ПВП/ВПП – податкове навантаження на витрати підприємства, де ПВП – податки які формують витрати підприємства, ВПП – поточні витрати підприємства.
5. ППП/АПП – податкове навантаження на активи підприємства, де АПП – середня величина активів підприємства у звітному періоді.
6. ППП/ЧАП – податкове навантаження на чисті активи підприємства, де ЧАП – середня величина чистих активів підприємства у звітному періоді.
7. ППП/ОЧП – податкове навантаження на персонал підприємства, ОЧП – облікова чисельність персоналу підприємства у звітному періоді.
8. ППП/ОЗП – податкове навантаження на основні засоби, де ОЗП – середня величина основних засобів у звітному періоді.
9. ПДП/ДПП – податкове навантаження на дохід працівників

підприємства, де ПДП – податок на дохід працівників і ДПП – нараховані доходи працівникам підприємства.

10. (ППП+ВОЗ)/ДОД(ДВП) – податкове навантаження на господарську діяльність, де ВОЗ – витрати підприємства на податковий облік і звітність.

Перелік найбільш репрезентативних показників, що характеризують податкову політику по відношенню до підприємства, можна навести за наступною сукупністю:

1. ППП/ДОД – дозволяє оцінити участь доходів підприємства у формуванні бюджетів, показує скільки формується податкових платежів з 1 грн. доходу підприємства.

2. ППП/МВП – показує величину податкових платежів що формуються при використанні 1 грн. матеріальних та прирівняних до них витрат (проміжне споживання) підприємства.

3. ППП/ДВП – свідчить про рівень розподілу створеної доданої вартості підприємства на загальнодержавні і регіональні потреби.

4. ППП/АМН – показує величину податкових платежів яка формується 1 грн. амортизації неспоживного майна.

5. ППП/ДПП – визначає рівень податкових платежів які забезпечуються 1 грн. доходів працівників підприємства.

6. ППП/ВРС – свідчить про рівень податкових платежів підприємства що забезпечується 1 грн. витрат на робочу силу.

7. ППП/СПП – відображає рівень податкових платежів підприємства на 1 грн. створеного прибутку.

8. ППП/ЧПП – дозволяє оцінити рівень податкових платежів підприємства на 1 грн. чистого прибутку.

9. ППП/ДСП – визначає рівень податкових платежів на 1 грн. доходів що можуть використовуватися для самофінансування підприємств.

10. ППП/ПРВ – відображає рівень податкових платежів на 1 грн. приросту ринкової вартості підприємства.

Для оцінки якості податкової системи підприємства доцільно аналізувати такі показники, як:

- еластичність податкової системи;
- рівень виконання обсягів податкових платежів за фінансовим планом.

Коефіцієнт еластичності податкової системи підприємства (КЕП) визначають наступним чином:

$$\text{КЕП} = [(\text{ППП}_{\text{п}} - \text{ППП}_{\text{м}}) : \text{ППП}_{\text{м}}] : [(\text{ДВП}_{\text{п}} - \text{ДВП}_{\text{м}}) : \text{ДВП}_{\text{м}}]$$

де $\text{ППП}_{\text{п}}$ і $\text{ППП}_{\text{м}}$ – податкові платежі підприємства, відповідно, поточного і минулого періоду; $\text{ДВП}_{\text{п}}$ і $\text{ДВП}_{\text{м}}$ – створена підприємством додана вартість, відповідно, поточного і минулого періоду.

Коефіцієнт еластичності показує, на скільки відсотків змінюються

податкові платежі підприємства при зміні його доданої вартості на 1 %. Якщо податкові платежі зростають більш високими темпами ніж додана вартість, а коефіцієнт еластичності більш за 1,0, питома вага податків у доданій вартості збільшується. В міру зростання коефіцієнту еластичності, починаючи з певного рівня податкового навантаження, відбувається скорочення податкових платежів за рахунок ухилення підприємства від сплати податків.

Якщо податкові платежі зростають менш високими або рівними темпами ніж додана вартість, а коефіцієнт еластичності менший або дорівнює 1,0, питома вага податків у доданій вартості зменшується. В міру зменшення коефіцієнту еластичності, починаючи з певного рівня податкового навантаження, відбувається збільшення податкових платежів за рахунок скорочення доходів тіньової економіки при меншому податковому навантаженні.

Розрахунок рівня виконання обсягів податкових платежів за фінансовим планом (РПП) здійснюються за співвідношенням суми податкових платежів, що реально сплачує підприємство (ППП), до планової суми податкових платежів яку передбачало сплатити підприємство (ПСП).

$$\text{РПП} = \text{ППП} : \text{ПСП}.$$

У соціально орієнтованій економіці важливе значення має показник рівня суспільного добробуту податкових платежів підприємства (КДП), який характеризує відсоток сплачених податків, що повертається учасникам господарської діяльності підприємства.

$$\text{КДП} = \text{ВСБ} : \text{ППП},$$

де ВСБ – вартість суспільних благ створених за рахунок податкових платежів що використовуються учасниками господарської діяльності підприємства. Наприклад, якщо КДП для підприємства становить 70%, це свідчить про те, що податки сплачуються з максимальною граничною корисністю – 70% і суспільною жертвою – 30%.

Важливою складовою фінансового аналізу податкової системи підприємства є аналітичне дослідження:

- об'єктів оподаткування за показниками їх обсягів;
- складу і структури податкових платежів за об'єктами і видами податків;
- факторів що впливають на величину податкових платежів.

Для вивчення складу об'єктів оподаткування їх групують за видами податків. Горизонтальний і вертикальний аналіз об'єктів оподаткування наведений в табл. 4.12.

Розглядаючи показники об'єктів оподаткування підприємства, можна відзначити їх зростання (табл. 4.12). Приріст об'єктів оподаткування який визначається зростанням обсягів господарської діяльності здійснювався

Таблиця 4.12

Аналіз формування об'єктів оподаткування за динамікою і структурою
тис.грн.

Об'єкти оподаткування	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+, –	%
1. Додана вартість (1.1 – 1.2)	203,2	277,9	74,7	36,8
1.1 податкове зобов'язання (+)	836,1	927,6	91,5	10,9
1.2. податковий кредит (–)	632,9	649,7	16,8	2,7
2. Прибуток для оподаткування (2.1 – 2.2)	544,3	1650,3	1106,0	2,0 р.
2.1 дохід (+)	4236,7	5631,9	1395,2	32,9
2.2 витрати (–)	3692,4	3981,6	289,2	7,8
3. Чистий оподатковуваний дохід фізичних осіб	847,1	936,7	89,6	10,6
4. Вартість реалізованої підакцизної продукції	237,8	296,7	58,9	24,8
5. Об'єм циліндрів двигуна придбаних транспортних засобів в куб. сантиметрах	5670	6109	439	7,7
6. Обсяги забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, т	89,1	65,4	- 23,7	- 26,6
7. Обсяги відходів, т	26,9	30,5	3,6	13,4
8. Сировина піщано-глиниста куб. метрів	86,5	104,2	17,7	20,5
9. Прісні підземні води, куб. метрів	492,7	564,9	72,2	14,7
10. Житлова площа об'єктів житлової нерухомості, кв. метрів	1261	1261	0,0	0,0
11. Земельна ділянка, кв. метрів	20642	21219	577	2,8
12. Смуга радіочастот, МГц	10,5	16,9	6,4	61,0
13. Використання води для потреб рибництва, куб. метрів	30864	35911	5047	16,4
14. Заготівля деревини сосни, щільний куб. метр:				
• ділової	60,9	75,1	14,2	23,3
• дров'яної	47,1	39,5	- 7,6	- 16,1
15. Митна вартість	569,4	611,8	42,4	7,4

нерівномірно. Якщо створена додана вартість підприємства збільшилася на 36,8% (74,7 тис.грн.) то прибуток для оподаткування зріс в 2,0 рази (1106,0).

На зростання прибутку значно вплинув приріст доходу (1395,2 тис.грн.) при збільшенні витрат на 289,2 тис.грн.

Слід зазначити, що за проаналізований період, на підприємстві зменшилися викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами на 23,7 т.

Однією з основних характеристик податкової системи підприємства є склад і структура податкових платежів за об'єктами і видами податків (табл. 4.13).

Дані табл. 4.13 показують що для підприємства характерна не висока динаміка зростання податкових платежів. За період що аналізується

Таблиця 4.13

Аналіз податкових платежів підприємства

Види податкових платежів і зборів	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+, - тис.грн.	%	пунктів в структурі
	тис.грн.	%	тис.грн.	%			
1. Податок на додану вартість	647,8	43,5	511,6	32,8	-136,2	-21,0	-10,7
2. Податок на прибуток	329,6	22,1	417,9	26,7	88,3	26,8	4,6
3. Податок на доходи працівників	219,1	14,7	287,4	18,4	68,3	31,2	3,7
4. Збір за першу реєстрацію транспортних засобів	10,5	0,7	11,8	0,8	1,3	12,4	0,1
5. Екологічний податок	47,8	3,2	54,2	3,5	6,4	13,4	0,3
6. Плата за землю	56,4	3,8	61,7	4,0	5,3	9,4	0,2
7. Мито	179,3	12,0	215,4	13,8	36,1	20,1	1,8
Разом	1490,5	100,0	1560,0	100,0	69,5	4,7	0,0

податкові платежі зросли на 69,5 тис.грн. або на 4,7%. В структурі податкових платежів найбільшу питому вагу займає податок на додану вартість (32,8%). Щодо динаміки, то податок на додану вартість зменшився на 136,2 тис.грн. (21,0%). Водночас, всі інші податки збільшилися, найбільше податок на прибуток (88,3 тис.грн. або 26,8%).

Одним із важливих завдань моніторингу є виявлення і кількісна оцінка впливу окремих факторів на зміну динаміки нарахованих (НПП) і сплачених (СПП) податкових платежів.

До таких факторів можна віднести:

- ✓ обсяг об'єктів оподаткування, створених підприємством (ООО);
- ✓ фактичну ставку оподаткування об'єктів з врахуванням податкових пільг (ФСО);
- ✓ коефіцієнт (рівень) сплати нарахованих податкових платежів (РСП).

$$\text{НПП} = \text{ООО} \times \text{ФСО}; \quad \text{СПП} = \text{ООО} \times \text{ФСО} \times \text{РСП}.$$

Зміна суми податків залежить від зміни всіх факторів, а їх вплив можна обчислити за допомогою індексного методу аналізу (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Факторний аналіз податкових платежів з податку на прибуток

(тис. грн.)

Показники	Періоди		Відхилення (Δ)
	базовий (б)	оціночний (о)	
1	2	3	4
1. Прибуток, створений підприємством (ООО)	865	1216	351
2. Прибуток з метою оподаткування	734	1162	428

Продовження табл. 4.14

1	2	3	4
3. Рівень оподаткування створеного прибутку (п.2 : п.1)	0,848555	0,955592	0,107037
4. Ставка оподаткування за діючим законодавством	0,25	0,25	-
5. Фактична ставка оподаткування (ФСО) (п.6 : п.1)	0,212139	0,238898	0,026759
6. Нараховано податкових платежів з податку на прибуток (НПП) (п.1 x п.5); (п.2 x п.4); (п.1 x п.3 x п.4)	183,5	290,5	107,0
7. Рівень сплати нарахованого податку на прибуток (РСП) (п.8 : п.6)	0,926431	0,860585	-0,065846
8. Сплачено податкових платежів з податку на прибуток (СПП) (п.6 x п.7)	170,0	250,0	80,0

Застосовуючи спосіб абсолютних різниць, величину впливу факторів на нараховані (НПП) і сплачені (СПП) податкові платежі розраховують за таким алгоритмом:

а) нарахований податок на прибуток

$$\begin{aligned} \text{НПП}_6 &= \text{ООО}_6 \times \text{ФСО}_6; 183,5 = 865 \times 0,212139; \\ \Delta \text{НПП}_{\text{ooo}} &= \Delta \text{ООО} \times \text{ФСО}_6; 74,5 = 351 \times 0,212139; \\ \Delta \text{НПП}_{\text{фсо}} &= \Delta \text{ФСО} \times \text{ООО}_6; 32,5 = 0,026759 \times 1216; \\ \text{НПП}_0 &= \text{ООО}_0 \times \text{ФСО}_0; 290,5 = 1216 \times 0,238898; \\ \Delta \text{НПП} &= \text{НПП}_0 \times \text{НПП}_6; 107,0 = 290,5 - 183,5; \\ \Delta \text{НПП} &= \Delta \text{НПП}_{\text{ooo}} \times \Delta \text{НПП}_{\text{фсо}}; 107,0 = 74,5 + 32,5. \end{aligned}$$

Як видно із наведених даних, підприємство збільшило податкові платежі з податку на прибуток на 107,0 тис. грн. Збільшення відбулося за рахунок зростання в оціночному періоді створеного підприємством прибутку (74,5 тис. грн.) і рівня податкового навантаження (32,5 тис. грн.).

б) сплачений податок на прибуток

$$\begin{aligned} \text{СПП}_6 &= \text{ООО}_6 \times \text{ФСО}_6 \times \text{РСП}_6; 170,0 = 865 \times 0,212139 \times 0,926431; \\ \Delta \text{СПП}_{\text{ooo}} &= \Delta \text{ООО} \times \text{ФСО}_6 \times \text{РСП}_6; 69,0 = 351 \times 0,212139 \times 0,926431; \\ \Delta \text{СПП}_{\text{фсо}} &= \text{ООО}_0 \times \Delta \text{ФСО} \times \text{РСП}_6; 30,1 = 1216 \times 0,026759 \times 0,926431; \\ \Delta \text{СПП}_{\text{рсп}} &= \text{ООО}_0 \times \text{ФСО}_0 \times \Delta \text{РСП}; -19,21 = 1216 \times 0,238898 \times (-0,065846); \\ \text{СПП}_0 &= \text{ООО}_0 \times \text{ФСО}_0 \times \text{РСП}_0; 250,0 = 1216 \times 0,238898 \times 0,860585; \\ \Delta \text{СПП} &= \text{СПП}_0 - \text{СПП}_6; 80,0 = 250,0 - 170,0 \\ \Delta \text{СПП} &= \Delta \text{СПП}_{\text{ooo}} + \Delta \text{СПП}_{\text{фсо}} + \Delta \text{СПП}_{\text{рсп}}; 80,0 = 69,0 + 30,1 - 19,1. \end{aligned}$$

За даними табл. 4.14 підприємство збільшило сплату податку з прибутку на 80,0 тис. грн. Вона зросла на 69,0 тис. грн. у зв'язку зі збільшенням створеного прибутку і на 30,1 тис. грн. за рахунок підвищення податкового навантаження на фінансовий результат. Негативно на рівень сплати податку вплинув стан розрахунків, внаслідок

чого погашення заборгованості зменшилось на 19,1 тис. грн.

Моніторинг інформаційних ресурсів податкової звітності дозволяє: забезпечити достовірність визначення об'єктів оподаткування; вивчити розрахунки податкових зобов'язань і податкового кредиту; систематизувати отримані дані декларацій порівняно з показниками бухгалтерського обліку; розкрити причинні зв'язки господарської діяльності, податкового потенціалу, податкових платежів, податкової системи і податкової політики; визначити вплив і взаємодію різних факторів на податкові платежі; оцінити ефективність прийнятих рішень та можливі економічні і соціальні наслідки від ситуації, що складається в системі оподаткування.

Аналіз механізму застосування окремих показників формування операційного прибутку для моделювання чистого доходу і операційного фінансового результату розглянемо на відповідних прикладах (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Показники результатів господарювання підприємств

Показники за рядками Звіту про фінансові результати	ВАТ „Промінь” (грн.)	ТОВ „Прогрес” (тис. грн.)	ВАТ „Ласощі” (грн.)	ТОВ „Дубок” (грн.)	ВАТ „Полісся” (грн.)
1. Чистий дохід (сума ряд. 035,060)	377243,3	5589,1	189599,5	111477,8	491033,4
2. Витрати операційної діяльності (сума ряд. 040, 045, 070, 080, 090)	365058,3	5673,8	177934,2	107857,4	486769,0
3. Змінні витрати (сума ряд. 040, 090)	327493,4	5083,3	159835,8	96842,8	425106,9
4. Постійні витрати (сума ряд. 070, 045, 080)	37564,9	590,5	18098,4	11014,6	61662,1
5. Валовий прибуток (п.1 – п.2)	49749,9	505,8	29763,7	14635,0	65926,5
6. Фінансовий результат від операційної діяльності: (прибуток (ряд. 100) і збиток (ряд. 105))	12185,0	-84,7	11665,3	3620,4	4264,4
7. Рівень показників на 1 грн. прибутку від операційної діяльності, грн.:					
• чистого доходу (РЧО) (п.1 : п.6)	30,95965	-65,98701	16,25329	30,79157	115,14713
• валового прибутку (РВО) (п.5 : п.6)	4,08288	-5,97166	2,55147	4,04237	15,45974

*Розраховано автором за умовними показниками

В господарській діяльності мають місце 6 видів підприємницьких ситуацій, які впливають на операційний фінансовий результат (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Підприємницькі ситуації при моделюванні фінансових результатів господарської діяльності

Величина чистого доходу, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку (РЧО), дає можливість визначити можливу зміну чистого доходу за рахунок зміни тільки цін щодо реалізованих об'єктів діяльності. Якщо операційні витрати не змінюються, то весь приріст чистого доходу за рахунок зміни цін перетворюється в операційний прибуток.

Розглянемо приклад, якщо чистий дохід ВАТ „Промінь” (табл. 4.15) можливо було б збільшити за рахунок зростання цін на 1%, то його абсолютна величина зросла б на 3772,4 грн. $(377243,3 \times 0,01)$. Відповідно прибуток зростає на 30,95965% $(1\% \times 30,95965)$ і буде становити 15957,4 грн. $[12185,0 + (12185,0 \times 0,3096)]$, або $(12185,0 + 3772,4)$.

У іншому випадку, чистий дохід підприємства (табл. 4.15) передбачається зменшити на 4% за рахунок зниження цін. Відповідно прибуток зменшиться на 123,8386% $(4 \times 30,95965)$. Оскільки темп зменшення прибутку перевищує 100%, прибуткова діяльність перетвориться у збиткову. Зниження прибутку на рівні 123,8386% означає, що сума його зменшення дорівнює 15089,7 грн. $(12185,0 \times 1,238386)$, а збиток буде становити 2904,7 грн. $(12185,0 - 15089,7)$.

Показник РЧО дає можливість розрахувати максимально можливе зниження цін, щоб операційна діяльність не була збитковою, тобто чистий дохід не був нижче точки беззбитковості. Іншими словами, прибуток не

повинен зменшитися більш ніж на 100%. В нашому прикладі, коли РЧО підприємства дорівнює 30,95965 (табл. 4.15), для забезпечення беззбиткової діяльності ціни можливо знизити не більш ніж на 3,23 % ($100 : 30,95965$).

Звернімося тепер до прикладу збиткового підприємства. Чистий дохід ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15), наприклад, можливо збільшити на 1,5%. При цьому операційний збиток зменшується на 98,9805% [$1,5\% \times (-65,98701)$], або на 83,8 тис. грн. [$-84,7 \times (-0,989805)$]. Збиток буде становити 0,9 тис. грн. ($84,7 - 83,8$). Щоб забезпечити беззбиткову діяльність, ціни необхідно збільшити не на 1,5%, а на 1,5154 % [$-100 : (-65,98701)$]; [$1,5154 \times (-65,98701) = -100\%$]. У такому випадку збиток буде ліквідовано не частково, а повністю.

Величина валового прибутку, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку, характеризує функціональний зв'язок впливу на операційний фінансовий результат зміни натуральних обсягів реалізації при одному і тому ж рівні загальної суми постійних витрат, цін та в розрахунку на одиницю продукції змінних витрат. При цьому, здійснюється елімінавання (усунення) впливу окремих факторів шляхом відповідного умовного їх фіксування на певному рівні, а одержаний валовий прибуток від зміни об'єктів реалізації змінить суму операційного фінансового результату.

Здійснимо прогнозування операційного фінансового результату за умови, що чистий дохід підприємства ВАТ „Ласощі” (табл. 4.15) збільшується на 5% за рахунок зростання натуральних обсягів реалізації. Відповідно операційний прибуток зростає на 12,75735 % ($5 \times 2,55147$) і буде становити 13153,5 грн. [$11665,3 + (11665,3 \times 0,12757)$].

У разі, якщо чистий дохід підприємства ТОВ „Дубок” (табл. 4.15), наприклад, зменшиться на 2,5% за рахунок відповідного зменшення натуральних обсягів реалізації, операційний фінансовий результат зменшиться на 10,1059 % ($2,5 \times 4,04237$) і становитиме 3254,5 грн. [$3620,4 - (3620,4 \times 0,101059)$]. Якби натуральний обсяг реалізації знизився більш ніж на 24,73796 % ($100 : 4,04237$), операційна діяльність була б збитковою, оскільки зменшення прибутку перевищило б 100% ($24,73796\% \times 4,04237$).

Ключовою є проблема збільшення чистого доходу ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15). Якщо обґрунтувати сценарій, що натуральний обсяг реалізації збільшиться на 10%, то операційний збиток підприємства зменшиться на 59,7166% [$10\% \times (-5,97166)$], або на 50,6 тис. грн.: [$-84,7 \times (-0,597166)$]. Збиток буде становити 34,1 тис. грн. ($84,7 - 50,6$). Щоб забезпечити беззбитковість, натуральний обсяг реалізації необхідно збільшити на 16,7458 % ($100 : 5,97166$), так як $16,7458 \times (-5,97166)$ становить (-100%).

Для порівняння, якщо чистий дохід ВАТ „Полісся” (табл. 4.15) зменшиться на 10% за рахунок зменшення натурального обсягу реалізації,

то фінансовий результат зменшиться на 154,5974 % ($10 \times 15,45974$) і буде становити 2328,3 грн. збитку замість 4264,4 грн. прибутку [$4264,4 - (1,545974 \times 4264,4)$].

Таким чином, порівнюючи результати розрахунків на основі показників формування операційного прибутку, можна зробити наступні висновки:

1. Чим вищі показники РЧО і РВО, тим більшим коливанням піддається операційний фінансовий результат при однаковій зміні чистого доходу від реалізації. Тому при високому рівні показників РЧО і РВО зниження чистого доходу від реалізації частіше може привести до збитковості підприємства, ніж при низькому його рівні.

2. Велика різниця рівнів РЧО і РВО відображає відносно сильний вплив динаміки змінних витрат на динаміку операційного фінансового результату. Отже, очевидно, що при рості чистого доходу за рахунок натурального обсягу реалізації, збільшення прибутку значно менше, ніж при збільшенні цін. І навпаки, зниження чистого доходу у формі зменшення натурального обсягу реалізації приводить до кращого фінансового результату, ніж зниження цін.

3. Застосування показників РЧО і РВО при моделюванні чистого доходу і операційного фінансового результату дозволяє визначати максимально можливе зниження чистого доходу для збереження беззбитковості господарської діяльності чи мінімально необхідний ріст чистого доходу для ліквідації операційного збитку.

Водночас, здійснення такого роду економічних вимірювань багато в чому поєднане із значними припущеннями. Вищенаведені розрахунки придатні тільки для випадків, коли зміна операційного фінансового результату визначається одним фактором при незмінному іншому: або змінюються ціни, але не змінюється натуральний обсяг реалізації, або навпаки.

У реальних умовах господарювання, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу реалізації, причому обидва фактори можуть діяти і в одному напрямку, і в протилежних.

Для розрахунку темпів і напрямів зміни фінансового результату від реалізації, шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей, використовують формулу показника РЗП.

$$\text{РЗП} = \Delta\text{ПО} : \text{ПО} = [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) \times (1 + \text{Нз})] + (\text{РВО} \times \text{Нз}).$$

На основі алгоритму розрахунку показника РЗП розглянемо можливі варіанти одночасної зміни цін і натуральних обсягів реалізації та впливу сценаріїв на операційний фінансовий результат.

1. Моделювання темпів і напрямку зміни операційного фінансового результату. Так, у ВАТ „Полісся” (табл. 4.15) РЧО дорівнює 115,14713

грн., а РВО – 14,45974 грн. Передбачається, що при зменшенні цін на 1,5%, тобто Цз = -0,015, натуральний обсяг реалізації збільшиться на 7%, тобто Нз = 0,07.

Значення РЗП для даного випадку становитиме:

$$\text{ДПО} : \text{ПО} \times 100 = [115,14713 \times (-0,015) \times (1 + 0,07)] + \\ + (15,45974 \times 0,07) \times 100 = -76,59\%.$$

Отже, при заданій ситуації операційний фінансовий результат знизиться на 76,59% у порівнянні з базисним періодом. При такому методі розрахунку темпів зміни фінансового результату від реалізації не мають значення абсолютні показники, а важливі тільки рівні (відносні величини) показників РЧО і РВО.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку. Прибуток буде становити: $(491033,4 \times 0,985 \times 1,07) - (425106,9 \times 1,07) - (486769,0 - 425106,9) = 1000,3$ грн. Зменшення прибутку становить: $(1000,3 - 4264,4) : 4264,4 \times 100 = -76,59\%$. Результат прямого розрахунку відповідає результату розрахунку за формулою.

Розглянемо інший сценарій для прийняття управлінського рішення. У ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15) РЧО = - 65,98701, РВО = -5,97166 грн. (тобто збиткова діяльність), прогноуються зміни, що Цз = 0,01, а Нз = -0,03.

У рамках даної розрахункової схеми зміна фінансового результату буде складати:

$$[(-65,98701 \times 0,01) \times (1 - 0,03) + [(-5,97166) \times (-0,03)] \times 100 = -46,1\%, \\ \text{тобто збиток зменшиться на } 46,1\%. \text{ Перевірка за прямим розрахунком:} \\ [(5589,1 \times 1,01 \times 0,97) - (5083,3 \times 0,97)] - (5673,8 - 5083,3) = -45,7 \text{ тис. грн.,} \\ [-45,7 - (-84,7)] : (-84,7) \times 100 = -46,1\%$$

2. Зміна фінансового результату шляхом одночасного коригування зміни цін і натурального обсягу реалізації в межах наявних можливостей.

Згідно з даним критерієм припустимо, що ВАТ „Ласоці” (табл. 4.15), у якого РЧО = 16,25329 грн., а РВО = 2,55147 грн., має можливість збільшити натуральний обсяг реалізації на 5% при зниженні цін на 4%. За формулою знаходимо відсоток зміни операційного прибутку:

$$\text{ДПО} : \text{ПО} \times 100 = [16,25329 \times (-0,04) \times 1,05 + \\ + (2,55147 \times 0,05)] \times 100 = -55,5\%.$$

Підприємству можна знизити прибуток від операційної діяльності не більше ніж на 25 %. Якщо зберегти індекс натурального обсягу реалізації, то індекс зменшення цін повинен бути менший, ніж передбачається. Прийmemo індекс цін, що забезпечує зниження прибутку, не більше, ніж на 25 % за Х. Тоді: $[(16,25329 \times X \times 1,05) + (2,55147 \times 0,05)] \times 100 = -25\%$; $X = -0,717\%$.

Отже, щоб отримати прибуток від реалізації не менше необхідної підприємству величини, ціни повинні знизитися не на 4%, а не більше, ніж на 0,717%.

Припустимо тепер, що індекс цін не можна піддавати зміні, а можна регулювати лише індекс натурального обсягу реалізації, що і приймається за X. Рівняння буде мати наступний вигляд: $[16,25329 \times (-0,04) \times (1+X) + (2,55147 \times X)] \times 100 = -25\%$; $X = 21,04\%$.

При зниженні цін на 4% натуральний обсяг реалізації повинен вирости більше, ніж на 21%, щоб забезпечити операційний прибуток не нижче припустимого для підприємства розміру. Якщо рівень розрахованих індексів є реальним в умовах попиту на продукцію підприємства, необхідний прибуток можна забезпечити.

3. Визначення необхідного рівня одного з індексів змін: цін чи натуральних обсягів реалізації, якщо відомий інший і задана потрібна підприємству сума операційного прибутку.

При заданих сумі, а отже, і приросту операційного прибутку, індекси цін і натурального обсягу реалізації взаємозалежні. Тоді: $\text{Цз} = [(\Delta\text{ПО} : \text{ПО}) - (\text{РВО} \times \text{Нз})] : [\text{РЧО} \times (1+\text{Нз})]$; $\text{Нз} = [(\Delta\text{ПО} : \text{ПО}) - (\text{РЧО} \times \text{Цз})] : [(\text{РЧО} \times \text{Цз}) + \text{РВО}]$.

Наведемо числові приклади практичного застосування одержаних співвідношень. Нехай ВАТ „Ласощі” (табл. 4.15), у якого РЧО = 16,25329 грн., РВО = 2,55147 грн., передбачає збільшити прибуток на $\Delta\text{ПО} : \text{ПО} = 0,15$, або 15%. Відомо, що $\text{Нз} = 0,1$.

За формулою визначимо Цз, що забезпечує приріст операційного прибутку на 15%:

$$\text{Цз} = [(0,15 - (2,55147 \times 0,1)) : [16,25329 \times (1 + 0,1)]] = -0,0059 = -0,59\%.$$

Це означає, що при збільшенні натурального обсягу реалізації на 10% ціни можуть знизитися не більше, ніж на 0,59%, більше зниження цін не дозволить забезпечити приріст прибутку на 15%.

Припустимо тепер, що підприємству ВАТ „Ласощі” (табл. 4.15) необхідно забезпечити операційний прибуток рівний базисному. Одночасно передбачається зниження цін на 1%, тобто $\text{Цз} = -0,01$. Зміну натурального обсягу реалізації визначимо за формулою (Нз): $\text{Нз} = [0 - 16,25329 \times (-0,01)] : [16,25329 \times (-0,01) + 2,55147] = 0,0680 = 6,80\%$.

При збільшенні натурального обсягу реалізації менш ніж на 6,80% прибуток від реалізації буде менший, ніж в базисному періоді.

Розглянемо також ситуацію на прикладі збиткового підприємства. У базисному періоді реалізація продукції ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15) збиткова. РЧО = -65,98701 грн., РВО = -5,97166 грн. Приміром, суму операційного збитку необхідно зменшити на 50%, тобто $\Delta\text{ПО} : \text{ПО} = -0,5$. Натуральний обсяг реалізації зростає на 20%, тобто $\text{Нз} = 0,20$. Рівень цін, що забезпечить задану умову, визначаємо за формулою: $\text{Цз} = [-0,5 - (-5,97166) \times 0,20] : [(-65,98701) \times 1,20] = -0,0088 = -0,88\%$

Зниження цін не повинно перевищувати 0,88%.

4. Визначення рівня індексів змін цін та натуральних обсягів

реалізації, що забезпечують критичний обсяг чистого доходу, тобто нульовий операційний прибуток.

Незалежно від того, була в минулому або в базисному періоді господарська діяльність прибуткова чи збиткова, критичний обсяг чистого доходу означає, що у всіх використовуваних формулах ДПО : $ПО = -1$, або -100% . Тому індекси для розрахунку критичного обсягу чистого доходу визначаються за формулами:

$$\begin{aligned}Цзб &= [(-1) - (РВО \times Нз)] : [РЧО (1 + Нз)]; \\Нзб &= [(-1) - (РЧО \times Цз)] : [(РЧО \times Цз) + РВО],\end{aligned}$$

де Цзб – зміна ціни, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні натурального обсягу реалізації (Нз); Нзб – зміна натурального обсягу реалізації, яка забезпечує беззбитковий обсяг чистого доходу (ЧД) при відповідній зміні цін (Цз).

Продемонструємо викладене на конкретних прикладах. Зупинимося на дослідженні межі зниження натурального обсягу реалізації продукції, яка забезпечує беззбитковий рівень господарювання. ВАТ „Промінь” (табл. 4.15), у якого РГО = 30,95965 і РВО = 4,08288 у базисному періоді було прибуткове. Передбачуваний Цз = $-0,03 = 3\%$. Визначимо Нзб: $Нзб = [-1 - 30,95965 \times (-0,03)] : [30,95965 \times (-0,03) + 4,08288] = -0,022577 = -2,2577\%$.

Це означає, що зниження цін при одночасному зниженні натурального обсягу реалізації на $0,03\%$ дозволить забезпечити нульовий прибуток від їх господарської діяльності.

Перевіримо отриманий результат методом прямого розрахунку за формулою:

$$(Нзб) (377243,3 \times 0,97 \times 0,97743) - (327493,4 \times 0,97743) - (365058,3 - 327493,4) = 0.$$

Аналогічний розрахунок здійснюють для визначення можливої межі зниження цін у ВАТ „Ласощі” (табл. 4.15), в якого: РЧО = 16,25329; РВО = 2,55147, Нз = $-0,03 = -3\%$. Визначимо за формулою Цзб:

$$Цзб = [-1 - 2,55147 \times (-0,03)] : [16,25329 \times (1 - 0,03)] = -0,0586 = -5,86\%.$$

При зниженні натурального обсягу реалізації на 3% і зниженні цін на $5,86\%$ господарська діяльність підприємства буде мати нульову рентабельність.

Зрозуміло, що якщо ціни чи натуральний обсяг реалізації знизяться в більшій мірі, ніж розраховано у вищенаведених прикладах, господарська діяльність підприємств буде збиткова.

Фінансові розрахунки є ефективним засобом визначення параметрів показників, яких необхідно досягти, щоб ліквідувати збитковість. Наприклад, у ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15): РЧО = - 65,98701 грн., РВО = - 5,97166 грн. Отже, у базисному періоді господарська діяльність була

збиткова. Передбачається зниження цін на 1%, тобто $\Delta z = -0,01 = -1\%$. За формулою знаходимо Δz_b :

$$\Delta z_b = [-1 - (-65,98701) \times (-0,01)] : [-65,98701 \times (-0,01) - 5,97166] = 0,0640 = 6,40\%.$$

Щоб підприємству ТОВ „Прогрес” з існуючими базисними даними господарювання при зниженні цін забезпечити беззбиткову діяльність, натуральний обсяг реалізації доведеться збільшити на 6,4%. У більшості випадків така можливість ймовірна, отже, збитковість можна ліквідувати. Проте, слід зауважити, що формування ринку натуральних обсягів реалізації – це складний процес, який передбачає узгодження інтересів усіх його суб’єктів, у першу чергу виробників, споживачів, держави. Проте конкретні товари у більшості випадків лише частково задовольняють інтереси згаданих суб’єктів, які активно взаємодіють на ринку. У загальному випадку інтереси різних суб’єктів не є однаковими, вони можуть істотно відрізнятись (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Схема взаємодії інтересів суб’єктів ринку товарів при моделюванні операційного фінансового результату

Так, у виробництві товарів сфери 2 зацікавлені виробники, вони формують пропозицію. Споживачі формують попит. Але виробництво таких товарів перебуває поза межами інтересів держави. Отже, вона може його припинити, якщо не буде враховано її інтересів. У виробництві товарів, які відповідають сфері 3, не зацікавлені виробники, і тому необхідно їх стимулювати. У виробництві товарів, які відповідають сфері 4, не зацікавлені споживачі. Для формування ринку товарів цієї групи необхідним є стимулювання споживачів, яке відбуватиметься за умови

перевищення доходів інших суб'єктів ринку над їх витратами щодо стимулювання споживачів.

Товари, які відповідають інтересам лише одного суб'єкта ринку, є практично неприйнятними, оскільки вони зустрічають активну протидію інших суб'єктів. Але іноді цей суб'єкт може вплинути на інших суб'єктів.

Таким чином, необхідним є вибір товарів, які найбільшою мірою відповідають інтересам усіх суб'єктів, задіяних у формуванні ринку. Це дозволить обійтися без зайвих витрат і сподіватися на тривалий життєвий цикл даного товару.

Наступний розрахунок дозволить знайти відповідь на питання необхідного рівня зростання цін, щоб ліквідувати збитковість. У ТОВ „Прогрес” (табл. 4.15), де РЧО = -65,98701 грн. і РВО = -5,97166 грн., передбачається ріст натурального обсягу реалізації на 3%, тобто $N_z = 0,03$. Визначимо, який рівень цін може в цих умовах забезпечити критичний обсяг чистого доходу. Для цього скористаємося формулою:

$$\begin{aligned} \text{Цзб} &= [-1 - (-5,97166) \times 0,03] : [-65,98701 (1 + 0,03)] = \\ &= 0,0121 = 1,21\%. \end{aligned}$$

Підвищення цін на 1,21%, з ростом натурального обсягу реалізації на 3%, дасть можливість ліквідувати збиток. Менше значення одного з показників, при збереженні рівня іншого, приведе до збиткової господарської діяльності.

У цілому з розглянутих випадків впливає досить важливий висновок: моніторинг показників звітності дає можливість сформувати комплексну систему діагностики діяльності підприємств і регіонів, а також є базою для обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Таким чином, вищенаведені розрахунки моделювання фінансового результату дозволяють не тільки визначити зміну чистого доходу і операційного прибутку порівняно з їх величиною в базисному періоді, але й оцінити фактори, що впливають на ці зміни. Визначена можлива динаміка цін і натурального обсягу реалізації забезпечує розрахунок очікуваного операційного прибутку, який необхідний господарюючим структурам. Знаючи це, підприємства і регіони в межах наявних можливостей здатні маневрувати зміною цін і натуральними обсягами реалізації за окремими видами економічної діяльності, наближаючи умови попиту на свою продукцію до бажаного результату.

Пояснимо методику аналізу впливу окремих факторів на зміну валового прибутку на прикладі діяльності підприємства (табл. 4.16).

Індекс динаміки валового прибутку підприємства становив:

$$\begin{aligned} I_{\Pi} &= \frac{\Pi_1}{\Pi_0} = \frac{108744}{93614} = 1,1616 \\ &\text{або } 116,16\%, \end{aligned}$$

тобто відбулося збільшення прибутку на 16,16 %. Абсолютна величина збільшення прибутку:

Таблиця 4.16

Аналіз впливу факторів на зміну валового прибутку підприємства

Показники	Періоди		Показники за даними минулого періоду в перерахунку на поточні обсяги і асортимент продукції
	минулий	поточний	
1. Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн. в тому числі:	141094	167403	161177
<i>Столів</i>			
– кількість реалізованих одиниць	1000	800	800
– собівартість одиниці продукції, грн.	90,25	101,76	90,25
– собівартість реалізованої продукції, грн.	90250	81408	72200
<i>Стільців</i>			
– кількість реалізованих одиниць	1200	2100	2100
– собівартість одиниці продукції, грн.	42,37	40,95	42,37
– собівартість реалізованої продукції, грн.	50844	85995	88977
2. Виручка від реалізації продукції, грн., в тому числі:	234708	276147	262311
<i>Столів</i>			
– кількість реалізованих одиниць	1000	800	800
– ціна реалізації одиниці продукції, грн.	156,24	164,19	156,24
– виручка від реалізації продукції, грн.	156240	131352	124992
<i>Стільців</i>			
– кількість реалізованих одиниць	1200	2100	2100
– ціна реалізації одиниці продукції, грн.	65,39	68,95	65,39
– виручка від реалізації продукції, грн.	78468	144795	137319
3. Валовий прибуток в тому числі від реалізації:	93614	108744	101134
<i>Столів</i>	65990	49944	52792
<i>Стільців</i>	27624	58800	48342

$$\Delta \text{ПР} = 108744 - 93614 = 15130 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на прибуток зміни цін дорівнює:

$$\left(I_{\text{ц}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_1 - \sum K_1 \times B_1}{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times B_1} \right) = \frac{276147 - 167403}{262311 - 167403} = \frac{108744}{94908} = 1,1458,$$

або 114,58%, тобто за рахунок збільшення рівня цін прибуток збільшився на 14,58%. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок зростання цін становить:

$$\Delta \text{ПР}(\text{ц}) = 108744 - 94908 = 13836 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на прибуток зміни витрат, пов'язаних із створенням валового прибутку, дорівнює:

$$I_{\text{в}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times B_1}{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times B_0} = \frac{262311 - 167403}{262311 - 161177} = \frac{94908}{101134} = 0,9384,$$

або 93,84%, тобто за рахунок збільшення витрат прибуток зменшився на 6,16%. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок збільшення витрат становить:

$$\Delta \text{ПР}(\text{в}) = 94908 - 101134 = -6226 \text{ грн.}$$

Індекс впливу зміни структурних зрушень в асортименті продукції на прибуток дорівнює:

$$I_{\text{з}} = \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0 - \sum K_1 \times B_0}{(\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times B_0) \times \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0}} = \frac{262311 - 161177}{(234708 - 141094) \times \frac{262311}{104623}} = \frac{101134}{234708} = 0,9667,$$

або 96,67%, тобто за рахунок структурних зрушень в асортименті щодо реалізації менш прибуткової продукції прибуток зменшився на 3,33%. Абсолютне зменшення прибутку за рахунок погіршення структури реалізованої продукції за прибутковістю становить:

$$\Delta \text{ПР}(\text{з}) = 101134 - 104623 = -3489 \text{ грн.}$$

Індекс впливу на зміну прибутку обсягів реалізації продукції дорівнює:

$$I_{\text{к}} = \frac{(\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times B_0) \times \frac{\sum K_1 \times \text{Ц}_0}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0}}{\sum K_0 \times \text{Ц}_0 - \sum K_0 \times B_0} = \frac{(234708 - 141094) \times \frac{262311}{104623}}{234708 - 141094} = \frac{104623}{93614} = 1,1176,$$

або 111,76%, тобто за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції прибуток збільшився на 11,76%. Абсолютне збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягів реалізації становить:

$$\Delta \text{ПР}(\text{к}) = 104623 - 93614 = 11009 \text{ грн.}$$

Таким чином, взаємозв'язок обрхованих індексів може бути представлений наступним розрахунком:

$$I_{\Pi} = 1,1458 \times 0,9384 \times 0,9667 \times 1,1176 = 1,1616 .$$

Проведений аналіз зміни розміру прибутку довів далеко не рівнозначну роль окремих факторів. Внаслідок підвищення собівартості продукції підприємство недоодержало відчутну суму прибутку.

Спільний вплив усіх факторів в абсолютному виразі на загальну зміну прибутку становить:

$$\Delta \text{пр} = \Delta \text{пр}_{(ц)} + \Delta \text{пр}_{(в)} + \Delta \text{пр}_{(з)} + \Delta \text{пр}_{(к)} = 13836 + (-6226) + (-3489) + 11009 = 15130 \text{ грн.}$$

Загальне збільшення прибутку на 16,16% відбулося за рахунок зміни цін, внаслідок чого його величина збільшилась на 14,58%, приросту обсягів реалізації продукції, що призвело до його збільшення на 11,76%. Водночас, зростання виробничої собівартості реалізованої продукції зменшило прибуток на 6,16% і погіршення асортименту щодо реалізації менш прибуткової продукції, що зменшило прибуток на 3,33%.

Методику аналізу впливу факторів на валовий прибуток від окремого виду продукції розглянемо на прикладі реалізації столів (табл. 4.16).

1. Для виявлення впливу ціни на зміну валового прибутку необхідно відхилення ціни 7,95 грн. (164,19 – 156,24) помножити на кількість реалізованих столів у поточному періоді (800) – 6360 грн. (7,95 x 800). Це значить, що за рахунок підвищення ціни, порівняно з минулим періодом, одержано додатковий валовий прибуток в сумі – 6360 грн.

2. Для виявлення впливу собівартості на зміну валового прибутку необхідно відхилення собівартості 11,51 грн. (101,76 – 90,25) помножити на кількість реалізованих столів у поточному періоді (800) - 9208 грн. (11,51 x 800). Це значить, що за рахунок збільшення виробничої собівартості, порівняно з минулим періодом, валовий прибуток зменшився на 9208 грн.

3. Щоб визначити вплив натурального обсягу реалізованих столів на зміну розміру валового прибутку, слід розмір валового прибутку, що був одержаний при реалізації одиниці продукції – у минулому періоді 65,99 грн. (156,24 – 90,25) помножити на розмір зміни натуральних обсягів реалізації продукції (-200) - 13198 грн. (65,99 x (800 – 1000)).

Внаслідок зменшення обсягів реалізації продукції валовий прибуток зменшився на 13198 грн.

Загалом зміна обсягу валового прибутку від вказаних факторів становить: 6360 – 9208 – 13198 = – 16046 грн., або 49944 – 65990 = 16046, тобто валовий прибуток зменшився на 16046 грн. Для побудови наочної моделі впливу факторів на формування фінансового результату від реалізації продукції можливо застосувати статистичні прямокутні діаграми (рис. 4.3, 4.4).

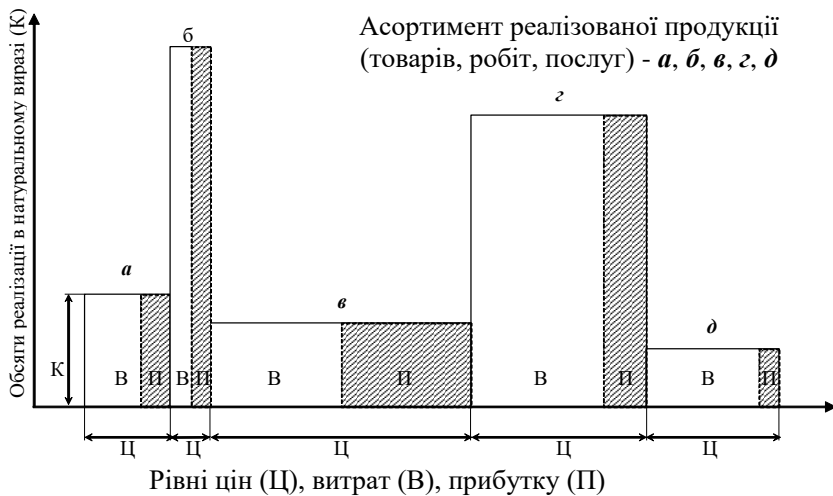


Рис. 4.3. Модель формування прибутку підприємства

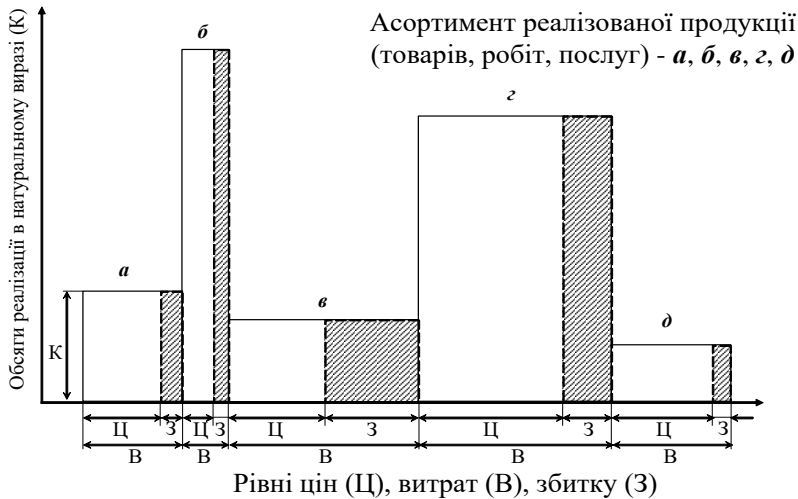


Рис. 4.4. Модель формування збитку підприємства

При побудові прямокутних діаграм встановлюють два масштаби: один для множника, який приймають за основу, а другий – для множника, який приймають за висоту. В наших моделях основою прямокутників є ціна, витрати, прибуток (збиток) на одиницю продукції, висотою – обсяг реалізації окремих видів продукції в натуральному виразі, площею прямокутників – чистий дохід ($K \times \Pi$), витрати ($K \times B$), валовий прибуток від реалізації продукції ($K \times \Pi$), валовий збиток від реалізації продукції ($K \times Z$).

У процесі моніторингу необхідно вивчити та здійснити аналіз показників про використання чистого прибутку в динаміці і за структурою та з'ясувати фактори, що визначають розподіл прибутку (табл. 4.17).

Таблиця 4.17

Аналіз розподілу чистого прибутку підприємства

Показники	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+,-	%	пунктів структури
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
1	2	3	4	5	6	7	8
Поповнення:							
• статутного капіталу	4210,0	48,3	4490,0	52,2	280,0	6,7	3,9
• додаткового капіталу	18,5	0,2	24,2	0,3	5,7	30,8	0,1
Формування резервного капіталу	1215,0	13,9	950,0	11,1	-265,0	-21,8	-2,8
Виплата дивідендів	2500,0	28,6	2400,0	28,0	-100,0	-4,0	-0,6
Списання збитку від викупу капіталу у власників	52,6	0,6	48,9	0,6	-3,7	-7,0	0,0
Списання непокритих збитків	106,4	1,2	-	0,0	-106,4	-100,0	-1,2
Інші форми споживання прибутку	97,5	1,1	86,9	1,0	-10,6	-10,9	-0,1
Нерозподілений прибуток	534,9	6,1	581,5	6,8	46,6	8,7	0,7
Разом	8734,9	100,0	8581,5	100,0	-153,4	-1,8	0,0

Наведені дані (табл. 4.17) показують, що підприємство зменшило величину чистого прибутку в динаміці на 153,4 тис. грн., що є негативною тенденцією в умовах ринкової економіки. На виплату дивідендів було використано 28,0% прибутку, а на здійснення інвестиційних програм - 70,4%, тобто пріоритетним є напрям розподілу прибутку на забезпечення сталого розвитку господарської діяльності.

Водночас розподіл чистого прибутку підприємства повинен ґрунтуватися і на дивідендній політиці. Якщо дивідендні виплати високі, то це одна з ознак того, що підприємство працює успішно і в нього вигідно

вкладати фінансові ресурси, а чистий прибуток виконує соціальну функцію. Оцінку дивідендної політики підприємства можна здійснювати за величиною доходів власників від вкладеного капіталу (табл. 4.18).

Таблиця 4.18

Розрахунок доходу акціонера підприємства

Назва показника	Од. виміру	Величина показника
1	2	3
1. Статутний капітал	грн.	230444
2. Кількість акцій	шт.	921776
3. Номінальна вартість 1 акції (п.1:п.2)	грн.	0,25
4. Чистий прибуток	грн.	366500
5. Прибуток, використаний в процесі господарської діяльності у звітному періоді та визначений для майбутніх поточних потреб	грн.	265000
6. Визначений фонд дивідендів (П.4 – П.5)	грн.	1015000
7. Фонд дивідендів до виплати на:		
а) на 1 акцію (П.6 : П.2)	коп.	11,011
б) на 1 грн. номінальної вартості акцій (П.6 : П.1)	коп.	44,045
8. Кількість акцій в акціонера	шт.	50180
9. Номінальна вартість акцій акціонера (П.8 · П.3)	грн.	12545
10. Дивіденд акціонера (П.7а · П.8)	грн.	5525,32
11. Власний капітал на:		
а) початок року	грн.	546870
б) кінець року	грн.	753066
в) приріст	грн.	206196
12. Балансова вартість 1 акції на:		
а) початок року (П.11а : П.2)	коп.	59,328
б) кінець року (П.11б : П.2)	коп.	81,697
в) приріст (П.12б – П.12а)	коп.	22,369
13. Балансова вартість акцій акціонера		
а) початок року (П.12а · П.8)	грн.	29770,79
б) кінець року (П.12б · П.8)	грн.	40995,55
в) приріст (П.13б – П.13а)	грн.	11224,76
14. Курсова вартість 1 акції		
а) початок року	коп.	86
б) кінець року	коп.	98
в) приріст (П.14б – П.14а)	коп.	12
15. Курсова вартість акцій акціонера		
а) початок року (П.14а · П.8)	грн.	43154,80
б) кінець року (П.14б · П.8)	грн.	49176,40
в) приріст (П.15б – П.15а)	грн.	6021,60
16. Різниця між курсовою і балансовою вартістю 1 акції		
а) на початок року (П.14а – П.12а)	коп.	26,672
б) на кінець року (П.14б – П.12б)	коп.	16,303
в) приріст	коп.	-10,369

Продовження табл. 4.18

1	2	3
17. Різниця між курсовою і балансовою вартістю акцій акціонера		
а) на початок року (П.16а · П.8)	грн.	13384,01
б) на кінець року (П.16б · П.8)	грн.	8180,85
в) приріст (П.17б – П.17а)	грн.	-5203,16
18. Доход акціонера		
а) дивіденд (П.10)	грн.	5525,32
б) приріст балансової вартості (П.13в)	грн.	11224,76
в) приріст різниці між курсовою і балансовою вартістю (П.17в)	грн.	-5203,16
д) всього (П.18а + П.18б + П.18в)	грн.	11546,92

Дохід, який формується власником підприємства на вкладений капітал, визначається сумою нарахованих дивідендів, приростом балансової вартості внесків за рахунок величини реінвестованого прибутку і збільшення курсової вартості власного капіталу виходячи з привабливості господарської діяльності на ринку.

Сума дивідендів залежить від величини вкладеного капіталу і частки дивідендних виплат у загальній сумі чистого прибутку. Балансова вартість внесків формується сумою власного капіталу в розрахунок на 1 грн. статутного капіталу. Курсова вартість власного капіталу визначається ринковою (поточною) ціною підприємства.

Збільшення доходів власників забезпечується зростанням чистого прибутку та фінансовою стійкістю підприємства.

Особливе місце серед аналітичного оцінювання економічного потенціалу має моніторинг ринкової вартості підприємства, яка формується величиною власного капіталу. При цьому елементи, що створені за допомогою власного капіталу, входять до складу майнового комплексу та взаємодіють у процесі реалізації цілей діяльності підприємства за допомогою використання потенціалу персоналу.

Відмінною рисою аналізу вартісного потенціалу підприємства є урахування, поряд з вартістю елементів власного капіталу, вартості, що створюється за рахунок ефекту взаємодії складових ресурсного потенціалу та конкурентоспроможності господарського потенціалу. Саме через ринкові складові реалізується зв'язок внутрішньої оцінки вартості власного капіталу з її зовнішніми факторами.

Конкурентоспроможність потенціалу підприємства закладає основу для розроблення результативних моделей визначення його вартості. Крім того, під час оцінки вартості підприємства слід враховувати не стільки активи, скільки той дохід, який приносять і можуть принести в

майбутньому ці активи. Формуючи загальний показник вартісного потенціалу необхідно враховувати стан і перспективи розвитку зовнішнього середовища, а також результати діяльності самого підприємства за всіма напрямками та прогнозами.

Господарська діяльність при формуванні вартісного потенціалу підприємства синтезує ефект синергії й економічний симбіоз. Симбіоз, як поняття, що прийшло з біології, означає співжиття організмів (симбіонтів), звичайно таке, що приносить їм взаємну користь і виробляється в процесі історичного розвитку.

Економічний симбіоз – це союз елементів економічного потенціалу господарюючої системи, який передбачає стійкий тип взаємодії між ними, що приносить загальну економічну вигоду (ефект, дохід), яка формується в процесі їхнього функціонування. У процесі формування синергетичного ефекту розрізняють декілька типів синергізму: складу ресурсів та джерел їх утворення; створення і розподілу доходів; функціонування бізнес-процесів управління; використання фактору інноваційності.

Вартісний потенціал підприємства характеризується наступними показниками:

1. Вартість власного капіталу – визначається сумою першого розділу пасиву балансу. На його величину впливають численні фактори, які формують витрати і доходи підприємства.

Вартість власного капіталу можна визначити за розрахунком як різницю між сумою активів та сумою всіх зобов'язань. При цьому, сукупна вартість активів і зобов'язань потребує певних уточнень, зокрема:

- необоротні активи щодо залишкової вартості;
- запаси на оцінку їхньої вартості на умовах реалізації;
- зобов'язання на утворення резервів.

Власний капітал підприємства оцінюється за балансовою, реальною і ринковою вартістю.

Балансова вартість – визначається величиною, яка відображена в балансі підприємства.

Реальна вартість – формується з урахуванням коригувань вартості активів відповідно до величини сум регулювання балансу. Особливістю даного методу оцінки є використання не облікових величин елементів майнового потенціалу підприємства, а їх скоригованих вартостей. При цьому розрахунки проводяться за цінами на момент часу аналізу. Власний капітал, а відповідно, вартісний потенціал підприємства, за реальною вартістю, більш точно ніж балансова вартість характеризують оцінку власного майна господарюючої системи як окремих об'єктів.

Ринкова вартість – відображає вплив на оцінку власного майна підприємства синергетичного союзу всіх елементів економічного потенціалу за внутрішніми і зовнішніми факторами симбіозу. Інвестори

кують не просто власний капітал підприємства, а надії на майбутні прибутки з відповідними ризиками.

2. Величина статутного капіталу за номінальною, балансовою і ринковою вартістю.

Номінальна вартість – це певна абстрактна цифра, що позначає сумарну вартість створеного статутного капіталу. Для власника значення має не номінал статутного капіталу, а його частка.

Балансова вартість, або забезпеченість активами – визначається величиною активів, які дорівнюють сумі власного капіталу за балансом.

Ринкова вартість – визначається при продажі майнового комплексу, коли кожен елемент потенціалу знаходить своє вираження в конкретних вартісних показниках з урахуванням стану і результативності використання та майбутніх прогнозів. За абсолютною величиною ринкова вартість статутного капіталу дорівнює ринковій вартості власного капіталу.

3. Величина прибутку на одиницю (прибутковість) статутного капіталу – обчислюється шляхом ділення чистого прибутку на номінальну вартість статутного капіталу. Про ефективність роботи підприємства свідчить не так абсолютна величина показника, як зростання його протягом певного час. Більш того, зростання величини показника значною мірою впливає на збільшення ринкової вартості потенціалу підприємства. Важливим є не лише темп зростання прибутковості статутного капіталу, але й стабільність цього показника. Інвестори дуже уважно вивчають якість прибутку. Як правило, їм не дуже подобаються підприємства, що працюють хаотично, з нерівномірними, хай навіть час від часу високими прибутками, але різкими змінами. Пріоритет віддається тим підприємствам, які демонструють стабільне зростання прибутковості статутного капіталу.

4. Величина дивіденду на одиницю статутного капіталу (власна прибутковість вкладень для інвесторів) – розраховується як відношення частини прибутку, що виплачується власникам до номінальної вартості статутного капіталу. І хоча для власників на першому місці стоїть зростання вартісного потенціалу підприємства, багато з них, а також потенційні інвестори, звертають увагу на величину дивідендів і стабільність їх зростання. Зменшення дивідендів може призвести до відтоку інвесторів і серйозно вплинути на ринкову вартість потенціалу підприємства.

5. Коефіцієнти виплати та покриття дивідендів – позначають відношення між отриманим підприємством чистим прибутком та коштами, виплаченими в якості дивідендів. Для визначення першого показника слід розділити фонд дивідендів на суму чистого прибутку, а другого – навпаки. Підприємства, що перебувають на стадії швидкого

інноваційного зростання і потребують великих обсягів власних інвестицій, як правило виплачують невисокі дивіденди. І навпаки: стабільно працюючі підприємства виплачують у вигляді дивідендів велику частку отриманого прибутку.

Важливість коефіцієнту покриття дивідендів полягає в тому, що він висвітлює перспективи майбутньої стабільності дивідендних виплат та їх зростання. Його високий рівень свідчить про постійність та захищеність дивідендів від ризику, тобто їх буде виплачено навіть при зменшенні прибутку, а також, що підприємство проводить політику накопичення прибутку, тобто очікується зростання обсягів господарської діяльності.

6. Коефіцієнти прибутку та дивідендів на ринкову вартість статутного капіталу – вказує на відношення, відповідно, чистого прибутку і дивідендів до вартості потенціалу підприємства на ринку. Ці показники відображають той рівень прибутковості, який свідчить про ефективність господарської діяльності і може зацікавити нових інвесторів.

Величина відношення дивіденду до ринкової вартості статутного капіталу є більш важлива для тих інвесторів, котрі в першу чергу зацікавлені у регулярних надходженнях від вкладень.

7. Коефіцієнт співвідношення ринкової вартості статутного капіталу і чистого прибутку позначає, у скільки разів вартісний потенціал підприємства перевищує його річний прибуток. Для підтримання цього коефіцієнту на належному рівні, тобто щоб мати високий рейтинг, підприємство повинно забезпечити стабільні та високі показники прибутковості власного капіталу.

8. Коефіцієнт співвідношення ринкової і балансової вартості потенціалу підприємства формує оцінку інвестора на підприємство в цілому, на його менеджмент, прибутки, ліквідність та перспективи зростання. Результат такого співвідношення може дорівнювати одиниці, або бути менше чи більше неї. Якщо показник менший за одиницю, це означає, що вартість інвестицій власників знизилася, тобто їх вкладення змарновано. З іншого боку, якщо показник більше одиниці, то це означає, що первісні інвестиції зросли за рахунок ефективної господарської діяльності.

Величину і динаміку вартісного потенціалу підприємства можна простежити використовуючи дані табл. 4.19.

Таблиця 4.19

Оцінка вартісного потенціалу підприємства

Показники	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+/-	%
1	2	3	4	5
Абсолютні показники вартісного потенціалу підприємства, тис. грн.				
1. Статутний капітал:				
1.1. Номінальна вартість	500,0	520,0	20,0	4,0

Продовження табл. 4.19

1	2	3	4	5
1.2. Балансова вартість	590,0	980,0	390,0	66,1
1.3. Ринкова вартість	1390,5	1648,0	257,5	18,5
2. Власний капітал				
2.1. Балансова вартість	890,0	980,0	90,0	10,1
2.2. Реальна вартість	950,6	1024,5	73,9	7,8
2.3. Ринкова вартість	1390,5	1648,0	257,5	18,5
3. Чистий прибуток	240,0	280,0	40,0	16,7
4. Фонд дивідендів	32,0	46,0	14,0	43,8
Відносні показники вартісного потенціалу підприємства				
5. Прибутковість статутного капіталу (п.3 : п.1.1), коп.	48,0	53,8	5,8	12,1
6. Прибутковість вкладень для інвесторів (п.4 : п.1.1), коп.	6,4	8,8	2,4	37,5
7. Рівень виплати дивідендів (п.4 : п.3), коп.	13,3	16,4	3,1	23,3
8. Рівень покриття дивідендів (п.3 : п.4), грн.	7,50	6,09	-1,41	-18,8
9. Рівень прибутку на ринкову вартість статутного капіталу (п.3 : п.1.3), коп.	17,3	17,0	-0,3	-1,7
10. Рівень дивідендів на ринкову вартість статутного капіталу (п.4 : п.1.3), коп.	2,3	2,8	0,5	21,7
11. Величина співвідношення ринкової вартості статутного капіталу і чистого прибутку (п.1.3 : п.3), грн.	5,79	5,89	0,1	1,7
12. Величина співвідношення ринкової і балансової вартості потенціалу підприємства (п.2.3 : п.2.1), грн.	1,56	1,68	0,12	7,7

Ефективна господарська діяльність щодо використання потенціалу підприємства передбачає необхідність збалансування прибутків, активів та зростання (рис. 4.5).

Будь-яка диспропорція між цими складниками (рис. 4.5) помітно впливає на діяльність підприємства.

Збалансоване зростання передбачає узгодження трьох надзвичайно важливих чинників грошового потоку підприємства:

- відношення активів до чистого доходу (завантаження виручки);
- відношення чистого прибутку до чистого доходу (прибутковість виручки);

- зростання чистого доходу (темп зростання виручки).

Збалансоване зростання характеризується рівнянням:

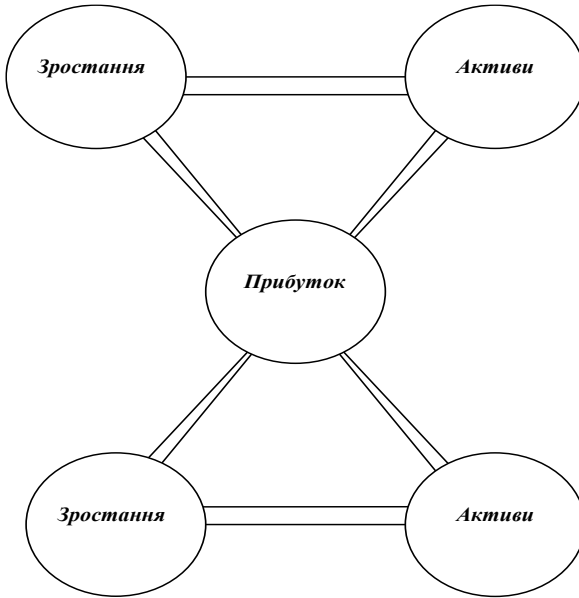


Рис. 4.5. Складники управління вартісним потенціалом підприємства в умовах зростання

$$ЗЗ = \frac{ПВ}{ТВ \cdot ЗВ},$$

де ЗЗ – рівень збалансованого зростання; ПВ – прибутковість виручки; ТВ – темп зростання виручки; ЗВ – завантаження виручки.

Якщо ЗЗ = 1.0, грошовий потік є нейтральним, тобто достатнім для потреб підприємства, показник більший за 1.0 вказує на позитивний надлишок і навпаки.

Величина зростання, що характеризується розміром, який менший ніж 1.0 свідчить, яка частка зростання підтримується зовнішніми джерелами, тобто про наявний дефіцит грошових коштів. Для досягнення нейтрального показника руху коштів необхідно збільшити результати рівняння до 1.0, тобто до позиції, в якій підприємству вже не потрібно буде шукати кошти за рахунок збільшення зобов'язань.

Формування нейтрального показника збалансованого зростання відбувається за рахунок:

- скорочення темпів зростання чистого доходу;
- збільшення чистого прибутку;

- зниження завантаження виручки;
- комбінованої стратегії зміни всіх трьох вищенаведених параметрів.

Як приклад, розрахунок рівня збалансованості зростання підприємства наведено в табл. 4.20.

Таблиця 4.20

Аналіз рівня збалансованості зростання підприємства

Показники	Періоди		Відхилення	
	минулий	поточний	+/-	%
1. Капіталомісткість господарської діяльності, грн.	0,754	0,731	-0,023	-3,1
2. Прибутковість чистого доходу, грн.	0,071	0,072	0,001	1,4
3. Темп зростання чистого доходу	0,106	0,112	0,006	5,7
4. Рівень збалансованого зростання	0,888	0,879	-0,009	-1,0

Для досягнення збалансованого зростання в минулому (ЗЗм) і поточному (ЗЗп) періодах можна розглянути наступні сценарії господарської діяльності.

Сценарій 1. Скорочення темпів зростання чистого доходу

$$ЗЗм = \frac{0,071}{0,094 \cdot 0,754} = 1,0$$

$$ЗЗп = \frac{0,072}{0,098 \cdot 0,731} = 1,0$$

Сценарій 1 забезпечує збалансоване зростання в минулому періоді при зменшенні темпів зростання чистого доходу з 10,6% до 9,4% і, відповідно, у поточному – з 11,2% до 9,8%.

Сценарій 2. Збільшення чистого прибутку і прибутковості чистого доходу

$$ЗЗм = \frac{0,080}{0,106 \cdot 0,754} = 1,0$$

$$ЗЗп = \frac{0,082}{0,112 \cdot 0,731} = 1,0$$

Сценарій 2 забезпечує збалансоване зростання в минулому періоді при збільшенні прибутковості чистого доходу з 7,1% до 8,0% і, відповідно, у поточному – з 7,2% до 8,2%.

Сценарій 3. Зменшення капіталомісткості господарської діяльності при оптимізації вартості активів

$$ЗЗм = \frac{0,071}{0,106 \cdot 0,670} = 1,0$$

$$ЗЗп = \frac{0,072}{0,112 \cdot 0,643} = 1.0$$

Сценарій 3 забезпечує збалансоване зростання в минулому періоді при зниженні капіталомісткості з 0,754 до 0,670 і, відповідно, у поточному – з 0,731 до 0,643.

Сценарій 4. Комбінована стратегія: диверсифікація чистого прибутку, активів і чистого доходу

$$ЗЗм = \frac{0,073}{0,101 \cdot 0,721} = 1.0$$

$$ЗЗп = \frac{0,074}{0,105 \cdot 0,705} = 1.0$$

Комбінована стратегія забезпечує збалансоване зростання в минулому періоді за умови збільшення прибутковості чистого доходу з 7,1% до 7,3%, зменшення темпів зростання виручки з 10,6% до 10,1% і зниження капіталомісткості з 0,754 до 0,721 і, відповідно, у поточному – з 7,2% до 7,4%, 11,2% до 10,5%, 0,731 до 0,705.

Забезпечення визначених заходів за сценаріями допоможе усунути проблему дефіциту грошових коштів у підприємства.

Формування вартісного потенціалу підприємства – це складний інвестиційно-інноваційний процес, який забезпечується наявними ресурсами і результатами господарської діяльності. Вартісний потенціал підприємства слід вивчати як певний досягнутий рівень розвитку господарюючої системи (моментна величина) та з позицій його подальшого збільшення, для чого необхідні відповідні ресурси та умови (динамічна величина).

На підставі використання абсолютних величин складових, що формують економічний потенціал, розраховують відносні індикатори, які дозволяють визначити змістовне наповнення та здійснювати інтерпретацію ситуації. Основними регулюючими параметрами для оцінки стану і розвитку економічного потенціалу можуть бути наступні співвідношення показників моделі, дослідженої на с. 50 монографії:

1. МВС/ДОД - свідчить про рівень споживання матеріальних цінностей, товарів, робіт і послуг на формування доходів від об'єктів діяльності, тобто характеризує матеріаломісткість господарюючої системи, зворотня величина показника – матеріаловіддача.

2. ДВП/ДОД– показує величину участі доходу від об'єктів діяльності у формуванні доданої вартості, зворотній – рівень навантаження доданої вартості на створений дохід.

3. АНМ/ДОД– відображає рівень участі амортизації неспоживного майна у формуванні доходів від об'єктів діяльності, а зворотній – віддачу спожитої вартості майна.

4. ДСП/ДОД – демонструє рівень участі доходу в самофінансуванні підприємства.

5. ВРС/ДОД – дозволяє оцінити трудомісткість створеного обсягу доходу із розрахунку величини вартості робочої сили, а зворотній – продуктивність праці.

6. СПП/ДОД – демонструє рівень рентабельності доходу від господарської діяльності за створеним прибутком, а зворотній, відображає скільки необхідно створити доходу, щоб одержати гривню прибутку.

7. ВОП/ДОД – дозволяє оцінити податкове навантаження на дохід підприємства, а зворотній відображає, скільки доходу формує кожна гривня витрат на оподаткування.

8. ЧПП/ДОД – демонструє рівень рентабельності доходу за чистим прибутком, а зворотній відображає, скільки необхідно створити доходу, щоб одержати гривню прибутку.

9. МВС/ДВП – відображає рівень матеріальних та прирівняних до них витрат на формування гривні доданої вартості, а зворотній, скільки доданої вартості формується від використання матеріальних цінностей вартістю в 1 гривню.

10. МВС/АНМ – визначає рівень використання матеріальних і прирівняних до них цінностей на гривню амортизації неспоживного майна, а зворотній, який знос майна на гривню матеріальних витрат.

11. МВС/ВРС – визначає рівень використання матеріальних і прирівняних до них цінностей на гривню витрат на робочу силу підприємства, а зворотній, скільки необхідно здійснити витрат на робочу силу при створенні матеріальних витрат на 1 гривню.

12. МВС/ДСП – дозволяє оцінити рівень матеріальних і прирівняних до них витрат на створення 1 гривні доходів для самофінансування.

13. МВС/ВОП – демонструє рівень матеріальних і прирівняних до них витрат на гривню податків.

14. МВС/СПП – показує величину матеріальних і прирівняних до них витрат на створення гривні прибутку, а зворотній, скільки прибутку створює гривня використаних матеріальних і прирівняних до них витрат.

15. МВС/ЧПП – показує величину матеріальних і прирівняних до них витрат на формування гривні чистого прибутку, а зворотній, скільки чистого прибутку створює гривня використаних матеріальних і прирівняних до них витрат.

16. АНМ/ДСП – відображає рівень амортизації у самофінансуванні підприємств.

17. АНМ/ВРС – визначає рівень амортизації неспоживного майна на гривню витрат на робочу силу.

18. АНМ/ВОП – дозволяє оцінити рівень амортизації неспоживного майна на гривню податків.

19. АНМ/СПП – показує рівень амортизації неспоживного майна на гривню створеного прибутку.

20. АНМ/ЧПП – відображає рівень амортизації неспоживного майна на гривню чистого прибутку.

21. ДСП/ВРС – дозволяє оцінити рівень доходів самофінансування на гривню витрат на робочу силу.

22. ДСП/ВОП – показує рівень доходів самофінансування на гривню витрат на оподаткування.

23. ВРС/ВОП – свідчить про рівень витрат на робочу силу при створенні гривні податків.

24. ВРС/СПП – вказує на рівень витрат на робочу силу при створенні гривні прибутку.

25. ВРС/ЧПП – показує рівень витрат на робочу силу при формуванні гривні чистого прибутку.

26. ВОП/СПП – демонструє рівень податкового навантаження на створений прибуток.

27. ВОП/ЧПП – визначає рівень податкового навантаження на чистий прибуток.

28. ЧПП/СПП – свідчить про рівень чистого прибутку у створеному прибутку підприємства.

Наведені показники є базою факторного аналізу зміни динаміки складових, які формують додану вартість:

$$EP=OP : RD; \Delta EP_{Op} = \Delta OP \times RD_o ;$$

$$\Delta EP_{rd} = -[(\Delta RD \times OP_1) : (RD_o - RD_1)],$$

де EP – ефективність результату; OP – обсяг ресурсів для формування результату; RD – результат використання ресурсів.

При діагностиці економічного потенціалу сільськогосподарських підприємств важливе місце займають показники використання земельних угідь (ПЗУ – величина земельних угідь). Для цього можна виокремити наступні індикатори:

1. ДВП/ПЗУ – визначає величину доданої вартості, створеної на одиниці площі сільськогосподарських угідь, зворотній – земленавантаження на додану вартість.

2. ЧПП/ПЗУ – характеризує величину чистого прибутку, створеного на одиниці площі сільськогосподарських угідь, зворотній – земленавантаження на чистий прибуток.

3. СПП/ПЗУ - показує величину створеного прибутку на одиниці площі сільськогосподарських угідь, зворотній – земленавантаження на створений прибуток.

4. ДОД/ПЗУ - визначає величину доходу від об'єктів діяльності, одержаного на одиниці земельної площі сільськогосподарських угідь,

зворотній – земленавантаження на дохід, одержаний від об'єктів діяльності.

5. ДПП/ПЗУ - дозволяє оцінити величину доходу персоналу підприємства, одержаного на одиниці площі сільськогосподарських угідь, зворотній – земленавантаження на дохід персоналу підприємства.

6. МВС/ПЗУ - показує рівень використаних матеріальних і прирівняних до них ресурсів на одиницю площі сільськогосподарських угідь.

7. АНМ/ПЗУ – характеризує рівень амортизації неспоживного майна на одиницю площі сільськогосподарських угідь.

Перелік найрепрезентативніших показників, що характеризують потенціал системи управління (адміністративні витрати – АВП) і збуту об'єктів діяльності (витрати на збут – ВЗП) підприємства можна навести за наступною сукупністю:

1. АВП/ДОД – відображає рівень адміністративних витрат на формування гривні доходу від об'єктів діяльності підприємства.

2. АВП/МВС - характеризує рівень адміністративних витрат на управління виробничими запасами в процесі використання матеріальних та прирівняних до них витрат.

3. АВП/АНМ – дозволяє оцінити рівень адміністративних витрат на управління неспоживним майном в процесі його використання.

4. АВП/ВРС - визначає рівень адміністративних витрат щодо управління витратами на робочу силу.

5. АВП/СПП - показує рівень адміністративних витрат при створенні прибутку підприємства.

6. АВП/ЧПП - відображає рівень адміністративних витрат при формуванні чистого прибутку підприємства.

7. АВП/ДВП - визначає рівень адміністративних витрат при формуванні доданої вартості підприємства.

8. ВЗП/ДОД – характеризує інтенсивність використання витрат на збут при формуванні доходу від об'єктів діяльності підприємства.

9. ВЗП/ДВП – дозволяє оцінити інтенсивність використання витрат на збут при формуванні доданої вартості підприємства.

10. ВЗП/СПП – характеризує інтенсивність використання витрат на збут при створенні прибутку підприємства.

11. ВЗП/ЧПП – відображає інтенсивність використання витрат на збут при створенні чистого прибутку підприємства.

На кожен елемент, який формує додану вартість, впливає система факторів, між якими існує функціональний зв'язок. При відслідковуванні динаміки результативних показників слід аналізувати, завдяки чому відбуваються їх зміни і визначати величину впливу на неї окремих факторів.

У системі діагностування економічного потенціалу підприємства істотну роль відграє дослідження його загальної структури (табл. 4.21).

Таблиця 4.21

*Оцінка економічного потенціалу підприємства
за мультиплікаторами формування доданої вартості*

(тис. грн.)

Джерела доданої вартості	Періоди				Відхилення		
	минулий		поточний		+,-	%	пунктів у структурі
	сума	%	сума	%			
Створена додана вартість в процесі господарської діяльності	36793,7	70,9	41591,2	74,0	4797,5	13,0	3,2
Зовнішні безповоротні інвестиції	4567,9	8,8	5691,8	10,1	1123,9	24,6	1,3
Приріст вартості ділової репутації	10564,1	20,3	8897,2	15,8	-1666,9	-15,8	-4,5
Економічний потенціал	51925,7	100	56180,2	100	4254,5	8,2	0,0

Важливість такого дослідження в умовах нестабільного економічного розвитку країни зумовлена тим, що економічний потенціал підприємства залежить від господарської діяльності як внутрішнього фактора, і зовнішніх факторів щодо одержаних безповоротних інвестицій та приросту ринкової вартості суб'єкта господарювання.

Аналітичні розрахунки (табл. 4.21) свідчать, що підприємство в поточному періоді збільшило економічний потенціал у вартісній оцінці на 4254,5 тис. грн. або 8,2 %. Внаслідок зростання економічного потенціалу найбільше було здійснено приріст створеної доданої вартості при зменшенні приросту вартості ділової репутації. Результати аналізу структури економічного потенціалу свідчать про послаблення ділової репутації підприємства.

При розгляді питань формування економічного потенціалу за рахунок інвестиційної привабливості підприємства особливе місце серед науково-обґрунтованих і практично значущих підходів займають мультиплікатори (спеціальні ринкові коефіцієнти) відношення ринкової ціни суб'єкта господарювання до певних економічних показників, які характеризують його діяльність.

Для розкриття цього напряму аналізу наведемо загальну характеристику можливих мультиплікаторів:

- величина ринкової вартості підприємства на 1 грн. створеного чистого прибутку - показник є одним з ключових, на основі аналізу значень якого робиться висновок про рівень економічної привабливості підприємства. Істотним недоліком даного мультиплікатора є те, що він не може застосовуватися за від'ємних значень прибутку підприємства (тобто у разі збитків);

- відношення ринкової вартості підприємства до створеного чистого доходу – відображає рівень участі реалізованих об'єктів господарської діяльності у формуванні ринкової привабливості підприємства;

- відношення ринкової та балансової вартостей підприємства - показник характеризує ступінь захищеності від ризику при інвестуванні;

- величина ринкової вартості підприємства на 1 грн. дивідендів демонструє дивідендну політику підприємства;

- відношення ринкової вартості підприємства до чистих активів (власного капіталу) – показник визначає ступінь надійності інвестицій в підприємство. Перевищення ринкової вартості підприємства над вартістю чистих активів визначає вартісний показник ділової репутації підприємства. Під коефіцієнтом ділової репутації можна розуміти відношення ділової репутації до ринкової вартості підприємства.

$$\text{КДР} = \text{ДРП} : \text{РВП}; \text{ДРП} = \text{РВП} - \text{ВЧА}; \text{РВП} = \text{КДР} \times \text{ВЧА},$$

де КДР – коефіцієнт ділової репутації; ДРП – ділова репутація підприємства; РВП – ринкова вартість підприємства; ВЧА – вартість чистих активів підприємства.

Чим вищий КДР, тим більша частка ділової репутації у вартості підприємства. В економічній літературі за розміром КДР підприємства поділяють на чотири умовні групи за рівнями господарювання [265]: 1) $-1 > \text{КДР} > -0,5$ – критичний; 2) $-0,5 > \text{КДР} > 0$ – незадовільний; 3) $0 > \text{КДР} > 0,5$ – достатній; 4) $0,5 > \text{КДР} > 1$ – високий.

- відношення ринкової вартості підприємства до власних оборотних активів дозволяє оцінити свободу маневру виробничими запасами і безпеку господарської діяльності.

Наведені оціночні показники відображають взаємозв'язок ринкової вартості підприємства та факторів, які на неї впливають. Дані коефіцієнти досліджуватимуть взаємозв'язок між ринковою вартістю підприємства, здатністю підприємства генерувати доходи, структурою його капіталу і рівнем ризику.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Абалкин Л. И. Диалектика социалистической экономики / Л. И. Абалкин. — М.: Мысль, 1981. — 351 с.
2. Амортизация и оптимальные сроки службы техники: монография / С.Н. Козьменко, Т.А. Васильева, С.П. Ярошенко [и др.]. — Сумы: Деловые перспективы, 2005. - 223 с.
3. Анисимов А. Л. Честь, достоинство, деловая репутация: гражданско-правовая защита / А. Л. Анисимов. — М.: Юристъ, 1994. — 80 с.
4. Архангельский В. Н. Управление научно-техническим прогрессом в машиностроении / В. Н. Архангельский, Л. Е. Зиновьев. — М.: Машиностроение, 1983. — 120 с.
5. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств / Г. Асмолова // Економіст. — 2007. — № 7. — С. 24-27.
6. Барр С. Назад в будущее. Что следует сделать SEC, чтобы прекратить манипулирование прибылью [Электронный ресурс] / С. Барр. — Режим доступа: <http://consulting.ru>.
7. Бачевський Б. Є. Відшкодування зносу основних виробничих фондів: навч. посіб. / Б. Є. Бачевський, О. О. Решетняк, І. В. Заблодська. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 176 с.
8. Беларусь и Россия 2010: статистический сборник. - М.: Росстат, Белстат, Постоянный Комитет Союзного государства, 2010. - 179 с.
9. Бень Т. Г. Методи визначення економічної ефективності інвестицій: порівняльний аналіз / Т. Г. Бень // Економіка України. — 2006. - № 6. — С. 41-47.
10. Бернштейн Л. Анализ финансовой отчетности / Л. Бернштейн. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 624 с.
11. Бетте Йорг Балансведение / науч. ред. В. Д. Новодворский; пер. с нем. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 692 с.
12. Біла книга. Інтелектуальна власність в інноваційній економіці України / [Г. О. Андрощук, О. В. Дем'яненко, І. Б. Жилияєв, Л. В. Сахарова, В. І. Полохало, С. В. Таран (упорядкування)].— К: Парламентське вид-во, 2008. — 448 с.
13. Большой экономический словарь / под. ред. А. Н. Азрилияна. — [7-е изд.] — М.: Институт новой экономики, 2004. - 1088 с.
14. Борисейко Ю. В. Валовий дохід: проблеми трактування / Ю. В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки". — 2009. - № 3 (49). — С. 15 – 18.
15. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. - [2- изд., перераб.]— М.: Книжный мир, 2006. — 860 с.

16. Брежнева-Єрмоленко О. В. Інтелектуальна складова в структурі елементів нової економіки / О. В. Брежнева-Єрмоленко // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 3. — С. 4-12.

17. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал / Э. Брукинг; пер. с англ. — СПб: Питер, 2001. — 288 с.

18. Бурденко І. М. Методологічні аспекти бухгалтерського обліку хеджування / І. М. Бурденко // Регіональна економіка. — 2006. — № 1. — С. 116 – 121.

19. Гуменюк А. Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / А. Ф. Гуменюк; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2010. — 20 с.

20. Валдайцев С. В. Оценка бизнеса и управление стоимостью предприятия : учеб. пособие для ВУЗов / С. В. Валдайцев. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 720 с.

21. Вейц В. Потенциальные и кинетические производительные силы мирового хозяйства: Кн. 1 / В. Вейц. — М.: Книжный мир, 1927. — 326 с.

22. Велика радянська енциклопедія [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://bse.sci-lib.com>.

23. Витрати на робочу силу за 2010 рік: статистичний бюлетень. — К.: Державна служба статистики України, 2011. — 74 с.

24. Власов А. А. Проблемы судебной защиты чести, достоинства и деловой репутации / А. А. Власов. — М.: Изд-во им. Собашниковых, 2000. — 344 с.

25. Воблый К. Г. Производительные силы Украины. Техника, экономика и право / К. Г. Воблый // Науч. записки Ин-та нар. хоз-ва. — 1924. — № 4—5. — С. 126 — 149.

26. Гавкалова Н. Л. Формування та використання інтелектуального капіталу: наук. видання / Н. Л. Гавкалова, Н. С. Маркова. — Харків: ХНЕУ, 2006. — 252 с.

27. Галасюк В. Как отражать активы в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на базе ССФ [Електронний ресурс] / В. Галасюк, А. Вишневская-Галасюк, В. Галасюк. — Режим доступу: <http://www.galasyuk.com.ua>.

28. Галянтич М. К. Захист ділової репутації: цивільно-правові проблеми / М. К. Галянтич // Право України. - 2001. - №1. - с. 97-100.

29. Генкин Б. М. Экономика и социология труда: учеб. для ВУЗов / Б. М. Генкин. - 7-е изд., доп. — М.: Норма, 2007. — 448 с.

30. Голов С. Креативний облік – загроза професії суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 1. — С.31 – 41.

31. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С. Ф. Голов.— К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.

32. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
33. Городнянська Л. Методологічні засади формування системи аналізу відтворюваних ресурсів в обліку / Л. Городнянська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 3. – С. 24 – 29.
34. Городнянська Л. Гудвіл та відтворювані інтелектуальні ресурси / Л. Городнянська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 5. – С. 42 -49.
35. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
36. Господарський кодекс України: науково-практичний коментар / [О. І. Харитонова, Є. О. Харитонов, В. М. Коссака та ін.]; за ред. О. І. Харитонової. — Х.: Одиссей, 2006. — 832 с.
37. Гражданское право. – СПб., 1996. – Ч. 1. – 475 с.
38. Грицуленко С.І. Інтелектуальний капітал в інноваційній моделі розвитку оператора зв'язку: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.00.04 / Одеська національна академія зв'язку ім. О. С. Попова. – О., 2008. – 20 с.
39. Грішнова О. А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О. А. Грішнова. - К: Знання, 2001.-254 с.
40. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.
41. Гутуряк К. О. Шляхи вдосконалення обліку розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість [Електронний ресурс] / К. О. Гутуряк. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
42. Диба В. Концепції гудвілу та інтелектуальний капітал / В. Диба // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 3. – С. 30 - 34.
43. Діяльність державної податкової служби України за 2010 рік. Розділ II "Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України": статистичний бюлетень Державної податкової адміністрації України. – Київ: Державна податкова адміністрація України, 2011. –75 с.
44. Дмитриченко Е. Д. Развитие учетного обеспечения управления рисками в сельскохозяйственных организациях: дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Д. Дмитриченко. – Мичуринск-научоград РФ, 2008. – 188 с.
45. Донец Ю. Ю. Эффективность использования производственного потенциала / Ю. Ю. Донец. — К.: Знание, 1978. — 123 с.
46. Дослідження української практики корпоративного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.libermancenter.org>
47. Економіка та соціально-трудова відносини / за ред. Є. П. Качана. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 373 с.

48. Ершова Е. А. Гражданско-правовая роль особых нематериальных активов в странах общего права / Е.А. Ершова // Законодательство. -2002. - № 12. – С. 24 – 29.
49. Ершова Е. А. Правовые проблемы продажи бизнеса в странах общего права / Е.А. Ершова // Законодательство. – 2002. - № 12. – С. 36 – 42.
50. Ершова Е. А. Предприятие (Бизнес) в современном экономико-правовом обороте / Е.А.Ершова, К.Д.Овчинникова. – М.: Статут, 2006. – 256 с.
51. Жарінова А. Г. Теоретико-економічні підходи до визначення феномену інтелектуального капіталу / А. Г. Жарінова // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 1 (115). – С. 5 – 15.
52. Жидкова О. С. Цивільно-правовий механізм захисту права на недоторканність ділової репутації: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / О. С. Жидкова; Харк. нац. ун-т внутр. справ. — Х., 2008.— 215 с.
53. Журавльова І. В. Управління людським капіталом підприємства / І. В. Журавльова, А. В. Кудлай. – Харків: ХНЕУ, 2006. – 252 с.
54. Захарова О. В. Нормативні складові витрат на роботу силу та їх зв'язок з інвестиціями у розвиток персоналу / О.В.Захарова // Збірник наукових праць Приазовського державного технічного університету "Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності". – 2009. – С. 186 – 190.
55. Иванов А.Е. Анализ современных методов оценки деловой репутации / А. Е. Иванов, Е. М. Матвийшина // Вестник ЮУрГУ. Серия "Экономика и менеджмент". – 2009. - № 21 (Выпуск 10). – С.16 – 21.
56. Иванов Е. Потенциал предприятия СССР / Е. Иванов // Плановое хозяйство. — 1977. — № 6. — С. 12 — 18.
57. Игнатенко Н. Т. Производственно-ресурсный потенциал территории: географический анализ и синтез / Н. Т. Игнатенко, В. П. Руденко. — Львов: Вища школа, 1986. — 263 с.
58. Йеннер Т. Создание и реализация потенциала успеха как ключевая задача стратегического менеджмента / Т. Йеннер // Проблемы теории и практики управления. — 1999. — № 2. — С. 83 — 87.
59. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции постановления Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь)

Беларусь от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5). – Режим доступу: <http://spravka-jurist.com>.

60. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера при заполнении организациями форм Федерального статистического наблюдения [Электронный ресурс]: постановление Госкомстата Российской Федерации от 24.11.2000 г. № 116. – Режим доступу: <http://www.businesspravo.ru>.

61. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 г. № 183). – Режим доступу: <http://spravka-jurist.com>.

62. Инструкция по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду [Электронный ресурс]: постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 17.09.2001 г. № 80. – Режим доступу: <http://www.lawbelarus.com>.

63. Интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://buh.ru>.

64. Ігнашкіна Т. Б. Обґрунтування теоретичних аспектів дефініцій "знос" і "амортизація" в сучасній економічній науці [Електронний ресурс] / Т. Б. Ігнашкіна, Н. О. Шура // Електронне наукове фахове видання Академії муніципального управління "Ефективна економіка". – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.

65. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

66. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів та нематеріальних активів установ банків України [Електронний ресурс]: постановою Правління Національного банку України від 20.12.2005 р. № 480. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

67. Інструкція зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

68. Інструкція по визначенню вартості робочої сили [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 29.05.97 р. № 131. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

69. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

70. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний

ресурс]: постанова правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

71. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-ПВ «Звіт з праці» [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 26.10.2009 р. № 404. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

72. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-РС "Звіт про витрати на утримання робочої сили" [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 07.10.2010 р. № 414. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

73. Кадацька А. М. Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів [Електронний ресурс] / А. М. Кадацька, А. М. Мельнікова. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.

74. Камінська Т. Облікове забезпечення управління ризиками у сільському господарстві / Т. Камінська // Облік у сільському господарстві. – 2009. - № 12. – С.36 – 44.

75. Кантор Е.Л. Основные фонды промышленных предприятий: учеб. пособие / Е. Л. Кантор, А. И. Гинсбург, В. Е. Кантор. – С.-Пб.: Питер, 2002. – 229 с.

76. Кендюхов О.В. Гносеологія інтелектуального капіталу / О. В. Кендюхов // Економіка України. – 2003. - № 4. – С. 28 – 33.

77. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы [Електронний ресурс]: постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 года № 1. – Режим доступу: <http://docs.cntd.ru>.

78. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

79. Колот А. М. Методологічні аспекти розвитку теорії розподільчих відносин / А. М. Колот // Економічна теорія. - 2008. - № 4. - С. 3-18.

80. Кондратюк О. І. Економічний потенціал країни, його суть та тенденції розвитку / О. І. Кондратюк // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 3. — С. 91 — 98.

81. Красавчикова Л.О. Компенсация морального вреда субъектам экономической деятельности в случаях причинения вреда их деловой репутации [Електронний ресурс] / Л.О.Красавчикова // Академический юридический журнал. – Режим доступу: <http://www.advo.irk.ru>.

82. Крупка Я. Д. Сучасні тенденції обліково-інформаційного забезпечення інвестиційної діяльності підприємств / Я. Д. Крупка // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Том. 2. – Камянець-Подільський, 2009. - Випуск 17. - С. 41 – 44.

83. Круш П.В. Капітал та основні засоби підприємства / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с.
84. Крымов С. М. Гудвилл как инструмент управления стоимостью компании / С. М. Крымов, Н. А. Аникина // Вестник ЮУрГУ. Серия "Экономика и менеджмент". – 2010. – № 26. – Выпуск 15. – С. 68 – 72.
85. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002 – 640 с.
86. Лапін О. В. Організаційно-економічні основи підвищення ефективності використання інтелектуального капіталу промислових підприємств: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.06.01 / О. В.Лапін; Одеський державний економічний університет. – О., 2006. – 27 с.
87. Левіна І. В. Інтелектуальний капітал: концептуальні основи відтворення: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.06.01 / І. В. Левіна; Донецький національний університет. – Донецьк, 2007. – 16 с.
88. Леонтьев Б. Новая экономическая парадигма / Б. Леонтьев // Журнал акционероv. – 2000. – № 12. – С. 37 – 43.
89. Лист Державного комітету статистики України від 23.04.2010 р. № 03/5-10/400 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua>.
90. Лукинов И. Аграрный потенциал: исчисление и использование / И. Лукинов, А. Онищенко, Б. Пасхавер // Вопросы экономики. — 1988. — № 1. — С. 12 — 21.
91. Малейна Н. М. Защита чести, достоинства и деловой репутации / Н. М. Малейна // Законодательство и экономика. – 1993. - № 24.- С. 23 – 24.
92. Маркс К. Сочинения. Т. 23 / К. Маркс, Ф. Энгельс. — 2-е изд. — М.: Изд-во политической литературы, 1960. — 920 с.
93. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике/ Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.
94. Менше половини українців мають соціальний пакет на роботі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.radiosvoboda.org>
95. Методика оцінки державних корпоративних прав [Електронний ресурс]: постанова Кабінету міністрів України від 02.08.1999 р. № 1406. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
96. Методика розрахунку валового внутрішнього продукту виробничим методом і за доходами [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 8 листопада 2004 р. № 610. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
97. Методические рекомендации к стандарту бухгалтерського учета № 6 «Учет основных средств» [Електронний ресурс]: приказ департамента методологи бухгалтерського учета и аудита Министерства финансов

Республики Казахстан от 21.05.97 г. № 7. – Режим доступу: <http://kazakhstan.news-city.info>.

98. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 101.01.2007 р. № 2. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

99. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

100. Методичні рекомендації щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств [Електронний ресурс]: рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004 р. № 485. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

101. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.07 р. № 701. — Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua>.

102. Методология статистического наблюдения за численностью работников по найму, заработной платой и стоимостью затрат на рабочую силу [Електронний ресурс]: постановление Коллегии Национального статистического комитета Кыргызской Республики от 17 мая 2005 г. №11. – Режим доступу: <http://www.stat.kg>.

103. Методологічні положення щодо класифікації та аналізу економічної активності населення [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 19.01.2011 р. № 12. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.org>.

104. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансових звітів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

105. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

106. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

107. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

108. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

109. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

110. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

111. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

112. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

113. Мір'ясов Ю. О. Формування та структура витрат на відтворення робочої сили: авторефер. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спеціальність 08.01.01 «Економічна теорія» / Ю. О. Мір'ясов; Харківський державний університет. – Х, 1999. – 17 с.

114. Мойсеєнко І. П. Управління інтелектуальним потенціалом: монографія. / І. П. Мойсеєнко. – Львів: Аверс, 2007. – 304 с.

115. Мороз Ю. Ю. Моніторинг амортизаційної політики та її стану в сільськогосподарських підприємствах України / Ю. Ю. Мороз // Вісник Житомирського технологічного університету, 2010. – № 2. – С. 186 – 193.

116. Мороз Ю.Ю. Моніторинг економічного потенціалу підприємства: теорія, методологія, організація: монографія / Ю. Ю. Мороз. – Житомир: ФОР Кузьмін Дн. Л., 2010. – 326 с.

117. Мочерний С.В. Економічна теорія: підручник / С. В. Мочерний, М. В. Довбенко. — К.: Видавничий центр «Академія», 2004. — 856 с.

118. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. Э. И. Гогия, Я. В. Молоток, И. А. Смирновой; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

119. Нагребельний В. П. Ділова репутація / В. П. Нагребельний // Юридична енциклопедія: в 6 т. Т. 2. - К., 1999. – 744 с.

120. Население и трудовые ресурсы: справочник / сост. А. Г. Новицкий. – М.: Мысль, 1990. – 398 с.

121. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. – Т. 2. [Електронний ресурс] / за заг. ред. М. Я Азарова. — К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. - 2389 с. — Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua>.

122. Национальная экономика: учебник / ред. П. В. Савенко. — М.: Экономистъ, 2005. — 813 с.

123. Національне багатство України / ред. С. І. Дорогунцов. — К.: Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України, 2005. — 124 с.

124. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс]: постанова Кабінету міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

125. Національний стандарт № 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності" [Електронний ресурс]: постанова Кабінету

міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

126. Немчинов В. С. Экономико-математические методы и модели: избр. произв. В 6 т. Т. 2 / В. С. Немчинов. — М.: Высшая школа, 1967. — 370 с.

127. Ніконова М. Аналіз впливу ризиків на вексель / М. Ніконова // Економіст. – 2007. - № 5. – С. 46 – 49.

128. Новиченкова Л. Деловая репутация: от системы к результату / Л. Новиченкова // Управление компанией. – 2007. - № 2. – С. 60 – 63.

129. Норми професійної діяльності оцінювачів [Електронний ресурс]: протокол Ради Українського товариства оцінювачів від 11.04.1995 р. № 7. – Режим доступу: <http://uto.com.ua>.

130. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР [Електронний ресурс]: постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 г. №1072. – Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org>.

131. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования [Електронний ресурс]: закон Российской Федерации от 24.07.09 г. № 212 - ФЗ. — Режим доступу: <http://base.garant.ru>.

132. О формах бухгалтерской отчетности [Електронний ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 г. № 66н. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru>.

133. Об обороте (восстановлении) основного капитала [Електронний ресурс]: проект закона Российской Федерации № 100593-3. – Режим доступу: <http://www.yur.ru>.

134. Об обязательных страховых взносах в фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь [Електронний ресурс]: закон Республики Беларусь от 29.02.96 г. № 138-ХІІІ (в ред. Законов Республики Беларусь от 28.07.2003 г. № 232-3, от 16.05.2006 г. № 110-3, от 19.07.2006 г. № 155-3, от 06.01.2009 г. № 6-3. — Режим доступу: <http://www.ssf.gov.by>.

135. Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций) [Електронний ресурс]: приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20.08.2010 г. № 422. - Режим доступу: <http://union-account.kz>.

136. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [Електронний ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. (в редакции постановления

Минфина от 11.12.2008 г. № 187. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>.

137. Обновление основного капитала в США: монография / Общая ред., вступ. статья и послесл. к. э. н. Ю.В. Куренкова; пер. с англ. О. А. Елекоев, О. В. Дмитриева, С.А. Смирнова.– М.: Прогресс, 1977. – 342 с.

138. Общероссийский классификатор основных фондов [Электронный ресурс]: постановление Госстандарта России от 26.12.94 г. № 359. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

139. Огліх В. Макроекономічний аналіз економічного розвитку та системи оподаткування України / В. Огліх, О. Шаповалов // Економіст. – 2007. – № 2. – С.66 – 70.

140. Одегов Ю. Г. Трудовой потенциал предприятия: пути эффективного использования / Ю. Г. Одегов, В. Б. Бычин, К. Л. Андреев. — Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1991. — 110 с.

141. Об утверждении формы федерального государственного статистического наблюдения о составе затрат предприятия (организации) на рабочую силу и инструкции по ее заполнению [Электронный ресурс]: постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 27.11.95 г. № 189. – Режим доступа: www.gks.ru.

142. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з розрахунків з власниками землі та майна, які перебувають у спільній частковій власності [Електронний ресурс]: лист Міністерства аграрної політики від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14024. – Режим доступа: <http://zakon.nau.ua>.

143. Основні засоби України у 2008 році : статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2009. – 207 с.

144. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

145. Офіційний сайт Державної установи "Агенство з розвитку інфраструктури фондового ринку" [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.stockmarket.gov.ua>.

146. Офіційний сайт Українських національних новин [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unn.com.ua>.

147. Офіційний сайт Української фондової біржі [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ukrse.kiev.ua>.

148. Оценка бизнеса: учебник для ВУЗов / под. ред. А. Г. Грязновой, М.А.Федотовой. [2-е изд., переаб. и доп.]– М.: Финансы и статистика, 2009. – 736 с.

149. Оценка стоимости предприятия (бизнеса): учебное пособие / под. ред. Н. А. Абдулаева, Н.А.Колайко. – М.: ЭКМОС, 2000. – 352 с.

150. Павлючук Ю. Н. Управление формированием и определением стоимости персонала в условиях перехода к рыночным отношениям /

Ю. Н. Павлючук, А. А. Козлов // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 5. – С. 39-48.

151. Парнюк В. О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів / В. О. Парнюк // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №5. – С. 166 – 172.

152. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 22.12. 2010 р. № 1170. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

153. Пивоварчук И. Д. Методические подходы к проблеме повышения стоимости рабочей силы / И. Д. Пивоварчук // Социально-экономические аспекты промышленной политики. Управление человеческими ресурсами: государство, регион, предприятие: сб. науч. тр. В 2 т. – Т. 1 / НАН Украины. Ин-т экономики и пром-сти; редкол.: Амоша А. И. (отв. ред.) и др. – Донецк, 2004. – С. 174-182.

154. План рахунків бухгалтерського обліку банків України [Електронний ресурс]: постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004 р. № 280. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

155. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

156. Подольна В. В. Формування позитивного гудвілу на малих підприємствах : авторефер. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / В. В. Подольна; Київ. нац. ун-т технологій та дизайну. — К., 2009. — 19 с.

157. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Електронний ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н. — Режим доступу: <http://www.snezhana.ru>.

158. Положение по бухгалтерскому учету № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [Електронний ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.99 г. № 43 н. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru>.

159. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

160. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

161. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

162. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

163. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

164. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. - <http://zakon.rada.gov.ua>.

165. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

166. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

167. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 "Фінансова звітність за сегментами" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

168. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 823/14090. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

169. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

170. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України" від 27.04.2000 р. № 92. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

171. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

172. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

173. Положення про порядок оцінки вартості чистих активів інвестиційних фондів і взаємних фондів інвестиційних компаній [Електронний ресурс]: рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 18.03.2002 р. № 104. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

174. Пономарьова Н. А. Облікові підходи до визначення і визнання інтелектуальних активів / Н. А. Пономарьова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія "Економічні науки". Т. 1. – 2009. - № 6. - С. 174 – 177.

175. Порядок експертної оцінки нематеріальних активів [Електронний ресурс] : наказ Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технологій від 27.07.95 р. № 969/97. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

176. Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації: постанова Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 439. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

177. Порядок проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету України по земельних ресурсах від 09.01.2003 р. № 2. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

178. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку / Кіндзерський Ю. В., Якубовський М. М., Галиця І. О. та ін.; за ред. Ю. В. Кіндзерського – К.: Інститут економіки та прогнозування НАН України, 2009. – 928 с.

179. Принукою промислові активи не поновиш: Засоби праці; Податково-амортизаційна політика // Урядовий кур'єр від 12.07.2005 р. – С. 5.

180. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

181. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію [Електронний ресурс]: інформаційний лист Вищого господарського суду України від 28.03.2007 р. № 01-8/184. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

182. Про затвердження Інструкції зі статистики кількості працівників [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

183. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання [Електронний ресурс]: наказ Головного управління державного казначейства України, Державного комітету статистики України від 02.12.1997 р. № 125/70. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

184. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

[Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

185. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

186. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

187. Про оплату праці [Електронний ресурс]: закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

188. Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 21.03.1991 р. № 875-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

189. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: лист Мінфіну від 29.07.2003 р. № 04230-108. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

190. Промисловий потенціал України: проблеми та перспективи структурно-інноваційних трансформацій: монографія / ред. Ю. В. Кіндзерський . — К.: НАН України, Ін-т ек-ки та прогнозування, 2007. — 408 с.

191. Просвирина И. И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы [Електронний ресурс] / И. И. Просвирина // Финансовый менеджер. – 2004. - № 4. – Режим доступу: <http://creativesconomy.ru>.

192. Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень: навч. посіб. / П. В. Проскурін— К.: КНЕУ, 2005. — 372 с.

193. Пташник А. М. Проблеми обліку поточних зобов'язань торговельних підприємств [Електронний ресурс] / А.М. Пташник // Матеріали Інтернет – конференції "Соціум. Наука. Культура". – Режим доступу: <http://intkonf.org>.

194. Репіна І. М. Підприємницький потенціал: методологія оцінки та управління / І. М. Репіна // Вісник Української Академії державного управління при Президенті України, 1998. — № 2. — С. 262 — 271.

195. Річний звіт Національного банку України за 2010 рік [Електронний ресурс]. - <http://www.bank.gov.ua>.

196. Рудненко Т. Б. Вексель в економіці України [Електронний ресурс] / Т. Б. Рудненко. – Режим доступу: <http://vexel.prom.ua/articles>.

197. Савчук Л. М. Компетенції персоналу в умовах економіки знань [Електронний ресурс] / Л. М. Савчук // Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці»: електронне наукове фахове видання. — 2009. — № 3. — Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>.

198. Свободин В. И. Потенциал сельскохозяйственного предприятия и оценка эффективности его использования / В. И. Свободин // Вестник статистики. — 1984. — № 10. — С. 7 — 9.

199. Словник банківської термінології [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.glossary.org.ua>.

200. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

201. Соколов М. М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики / М. М. Соколов // Все о налогах. – 2008. – № 3. – С. 23 – 29.

202. Соколов Я. В. Гудвилл: "новая" категория бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 2. – С. 46 – 50.

203. Соколов, Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

204. Социалистический контроль: методы и проблемы / Под ред. Н. Г. Чумаченко. – К.: Наукова думка, 1985. – 242 с.

205. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави: національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К. : НВЦ НБУВ, 2009. – 687 с.

206. Сочнев А. К. К критике законопроекта «Об обороте основного капитала». Кто же прав? [Електронний ресурс] / А. К. Сочнев.– Режим доступу: <http://www.bankir.ru>.

207. Спирин В. С. Анализ экономического потенциала предприятия / В. С. Спирин. — М. : Финансы и статистика, 1994. — 295 с.

208. Стандарт бухгалтерского учета № 6 "Учет основных средств" [Електронний ресурс]: постановление Национальной комиссии республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 13.11.1996 г. № 3. – Режим доступу: <http://udik.com.ua>.

209. Стаханов А. Ю. Бухгалтерский баланс. Международные стандарты / А. Ю. Стаханов. – М.: Бизнес-информ, 1999. – 160 с.

210. Стефанчук Р. О. Цивільно-правовий захист честі, гідності та репутації: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / Р. О. Стефанчук; Інститут держави і права ім. В.М.Корецького НАН України, Київ. – К., 2000. – 17 с.

211. Струмилин С. Г. К вопросу об изменении народного благосостояния / С. Г. Струмилин // Вопросы статистики. — 1954. — № 5. — С. 12 — 28.

212. Ступнікер Г. Л. Інтелектуальний капітал як основа розвитку вітчизняних промислових підприємств / Г. Л. Ступнікер // Вісник Придніпровської державної академії будівництва та архітектури. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – № 12. –С. 40–43.

213. Ступнікер Г. Л. Формування і оцінка інтелектуального капіталу підприємств гірничо-металургійного комплексу: автореф. дис. канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)" / Г. Л. Ступнікер; Криворізький технічний університет. – Кривий Ріг, 2010. – 21 с.

214. Тельнов А. Розробка структури впливу факторів на якість праці / А. Тельнов // Економіст. – 2007. – № 3. – С.26 – 28.

215. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації: монографія / за ред. д.е.н., проф. З.С.Варналія. – К.: НІСД, 2006. – 576 с.

216. Толковый словарь Даля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://slovardalja.net>.

217. Толковый словарь Ожегова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ozhegov.org>.

218. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд; пер. с англ. — М.: Вильямс, 2006. — 924 с.

219. Труд и занятость в России 2009: статистический сборник. – М.: Росстат, 2009. – 623 с.

220. Турило А.М. Теоретико-методичні підходи до визначення складових інтелектуального капіталу підприємства та їх змісту / А.М.Турило, О.В. Корнух // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 3 (117). – С. 168 – 178.

221. Турченко А. А. Двойственная природа гудвилла и его место в системе общественного производства / А. А. Турченко // Известия Российского государственного педагогического университета имени А. И. Герцена. Аспирантские тетради. Ч.1: Общественные и гуманитарные науки.- СПб., 2007. - № 17(43). - С. 344-351.

222. Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення ринкової економіки / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 9. – С. 9 -15.

223. Фатхутдинов Р. А. Стратегический менеджмент: учеб. пособ. / Р. А. Фатхутдинов. — М.: Дело, 2005. — 448 с.

224. Федонін О. С. Потенціал підприємства : формування та оцінка : навч. посіб. / О. С. Федонін, І. М. Репіна, О. І. Олексюк. — К. : КНЕУ, 2004. — 316 с.

225. Фигурнов Э. Потенциал предприятия социалистического общества / Э. Фигурнов // Политическое самообразование. — 1982. — № 1. — С. 5 — 12.

226. Хачатуров Т. Эффективность социалистического общественного производства / Т. Хачатуров // Вопросы экономики. — 1980. — № 7. — С. 3 – 16.

227. Хейнман С. Производственный и научно-технический потенциал СССР // Вопросы экономики. — 1982. — № 12. — С. 13— 20.

228. Хомин П. Я. Амортизація: економічний зміст та методика відображення / П. Я. Хомин, І. М. Пиріг // *Фінанси України*. – 2007. - № 6. – С. 22 - 30.

229. Хортюк О. Зміст поняття «ділова репутація підприємства» / О. Хортюк // *Підприємництво, господарство і право*. - 2011. - № 2. - С. 16-19.

230. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю. С. Цал-цалко, Ю. Ю. Мороз. – Вид. 3-є, доповнене. – Житомир: ЖОО ГО “Спілка економістів України”, 2011. – 591 с.

231. Чалий І. Джерела інвестицій по-кабмінівськи: як немає активів, пасиви не допоможуть / І. Чалий // *Дзеркало тижня*. – 2004. - № 11 (486). – С. 11.

232. Черников Д. Эффективность использования производственного потенциала и конечные народнохозяйственные результаты / Д. Черников // *Экономические науки*. — 1981. — № 10. — С. 89 — 97.

233. Чигиринова Е.В. Деловая репутация: экономическое содержание и особенности бухгалтерского учета [Електронний ресурс] / Е. В. Чигиринова // *Научные записки Орел ГИЭТ*. – 2010. - № 2. – Режим доступу: <http://www.orelgiet.ru>.

234. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. - № 8. – С. 6 - 9.

235. Чухно А. Интеллектуальный капитал: сущность, формы і закономірності розвитку / А. Чухно // *Економіка України*. – 2002. - № 12. – С. 61 – 67.

236. Швець Л. В. Интеллектуальный капитал предприятия: экономический зміст і оцінка [Електронний ресурс] / Л. В. Швець // . - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

237. Шевченко Д. К. Проблемы эффективности использования экономического потенциала / Д. К. Шевченко. – Владивосток: Из-во Дальневосточного университета, 1984. — 235 с.

238. Школин А. Как оценить деловую репутацию [Електронний ресурс] / А. Школин // *Финансы*. – 2004. - № 3. – Режим доступу: <http://www.finansmag.ru>.

239. Шоломицький О. Актуарна оцінка зобов'язань по корпоративних пенсійних планах для цілей міжнародної звітності / О. Шоломицький // *Фінансовий ринок України*. – 2010. - № 9. - С.29-31.

240. Щербакова О. А. Гудвилл: важнейшая составляющая нематериальных активов в учете коммерческих предприятий / О. А. Щербакова // *Аудит и финансовый анализ*. - 2008. - № 5. – С. 29 – 36.

241. Щодо віднесення окремих об'єктів до груп основних фондів [Електронний ресурс]: лист Державної адміністрації України від 14.03.2008 р. № 4956/7/15-0517. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

242. Щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття запасів [Електронний ресурс]: лист Міністерства фінансів України від 30.04.2010 р. № 31-34000-10-16/10164. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

243. Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства промислової політики від 11.09.2003 р. № 381. — Режим доступу: <http://uazakon.com>.

244. Щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів (Додаток № 1 «Методичні рекомендації Міністерства промислової політики України "Про проведення індексації та переоцінки об'єктів основних засобів"») [Електронний ресурс]: наказ Міністерства промислової політики України від 11.09.2003 р. № 381. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

245. Щодо затвердження Державного класифікатора України "Класифікація основних фондів" [Електронний ресурс]: наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.97 р. № 507.- Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

246. Щодо обов'язковості проведення господарським товариством переоцінки основних засобів на вимогу одного із його засновників (учасників) [Електронний ресурс]: лист Міністерства фінансів України від 20.03.2003 р. № 053—2940. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>

247. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності [Електронний ресурс]: лист від 29.07.2003 р. № 04230-04108. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.

248. Эдвинсон Л. Интеллектуальный капитал. Определение истиной стоимости капитала / Л. Эдвинсон, М. Мэлоун ; под ред. В.Л.Иноземцева. – М.: Academia, 1999. - 434 с.

249. Экономическая энциклопедия / ред. Л. И. Абалкин; Институт экономики Российской академии наук. – М. : Экономика, 1999. — 1055 с.

250. Экономический потенциал административных и производственных систем : монография / ред. О. Ф. Балацкий. — Сумы: Университетская книга, 2006. — 973 с.

251. Эмерсон Г. Двенадцать принципов продуктивности / Г. Эмерсон. – М.: Бизнес Информ, 1997. – 197 с.

252. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

253. Эренберг Р. Дж. Современная экономика труда. Теория и государственная политика / Р. Дж. Эренберг, Р. С. Смит. – М.: Узд-во МГУ. – 1996. – 800 с.

254. Этрилл П. Финансы и бухгалтерский учет для неспециалистов / П. Этрилл, Э.Маклейни. – М.: Альпина Бизнес Букс , 2006. – 512 с.

255. Ярешко О.В. Категорія "ділова репутація" в цивільному праві / О. В. Ярешко // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2003. – Вип. 38. – С. 312.
256. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономики развитых стран: / Предисловие Я.В. Соколова; пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 237 с.
257. Best Global Brands 2010. A snapshot of the brand values for the 100 leading brands [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbrand.com>.
258. Estimating National Wealth: Methodology and Results [Електронний ресурс] / A. Kunte, K. Hamilton, J. Dixon, M. Clemens. – Washington: The world Bank, 1998. – Р. 2. – Режим доступу: <http://www-wds.worldbank.org>
259. Larson K. D. Financial accounting / K. D. Larson, P.W. Miller. – 6-th ed. – Chicago: Irwing, 1995. – 686 с.
260. Luts F. The theory of investment of the firm / F. Luts. – Princeton University Press, 1954.
261. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua>.
262. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.lingvo.ua>.
263. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.stat.kz>.
264. Електронний ресурс. — Режим доступу: <http://dkzr.gov.ua>.
265. Електронний ресурс: - Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
266. Електронний ресурс: - Режим доступу: <http://www.standard-rating.com>.

Наукове видання

Юлія Юзефівна Мороз

ОБЛКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА
МОНІТОРИНГУ ЕКОНОМІЧНОГО
ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

МОНОГРАФІЯ

Науковий редактор д.е.н., проф. Ходаківський Є. І.
Технічні редактори: к.філол.н., доц. Маліновський Е.Ф., к.е.н. Дмитренко О.М.
Коректор Норинчак Н.І.
Художник обкладинки к.е.н., доц. Савченко Р.О.

Підписано до друку 15.02.2011 р. Папір офсетний. Формат 60x84 1 / 16
Гарнітура "Times New Roman". Друк офсетний. Ум. др. арк. 23,67.
Обл. вид. арк. 20,46. Наклад 300 прим.

ПП "Рута"
10014 м.Житомир, Мала Бердичівська , буд. 17
Замовлення 25/11-01-11.