

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Л. А. Нохріна
С. А. Александрова

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА»

*(для студентів 2 курсу денної форми навчання напрямів підготовки
6.140103 «Туризм» і 6.140101 «Готельно-ресторанна справа»
та студентів 3 і 4 курсів заочної форми навчання напрямів підготовки
6.020107, 6.140103 «Туризм», 6.140101 «Готельно-ресторанна справа»)*

Харків
ХНАМГ
2011

Нохріна Л. А. Конспект лекцій з дисципліни «Економіка підприємства» (для студентів 2 курсу денної форми навчання напрямів підготовки 6.140103 «Туризм» і 6.140101 «Готельно-ресторанна справа» та студентів 3 і 4 курсів заочної форми навчання напрямів підготовки 6.020107, 6.140103 «Туризм», 6.140101 «Готельно-ресторанна справа») / Л. А. Нохріна, С. А. Александрова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 97 с.

Автори: Л. А. Нохріна,
С. А. Александрова

Рецензенти: доцент кафедри Менеджменту ХДУХТ,
к. екон. наук С. С. Ткачова

Рекомендовано кафедрою туризму та готельного господарства,
протокол № 9 від 16 січня 2010 р.

© Нохріна Л. А., Александрова С. А.,
© ХНАМГ, 2011

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
ТЕМА 1. ПІДПРИЄМСТВО ЯК СУБ'ЄКТ ТА ОБ'ЄКТ РИНКОВИХ ВІДНОСИН.....	5
ТЕМА 2. КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА.....	14
ТЕМА 3. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ.....	23
ТЕМА 4. ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА.....	35
ТЕМА 5. СКЛАД, СТРУКТУРА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОБОРОТНИХ КОШТІВ.....	53
ТЕМА 6. ТРУДОВІ РЕСУРСИ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ПРАЦІ РОБІТНИКІВ.....	64
ТЕМА 7. ПОТОЧНІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ.....	75
ТЕМА 8. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	87
СПИСОК ДЖЕРЕЛ.....	97

ВСТУП

Конспект лекцій призначений для студентів всіх форм навчання (для студентів 2 курсу денної форми навчання напрямів підготовки 6.140103 - «Туризм» і 6.140101 - «Готельно-ресторанна справа» та студентів 3 і 4 курсу заочної форм навчання напрямів підготовки 6.020107, 6.140103- «Туризм», 6.140101- «Готельно-ресторанна справа») при вивченні нормативної дисципліни «Економіка підприємства».

Конспект є одним з важливіших складових елементів методичного забезпечення дисципліни. Він призначений для самостійної роботи студентів і закріплення знань за темами, підготовки до практичних занять і проведення підсумкового контролю.

Основною *метою* викладання дисципліни „Економіка підприємства” є формування системи спеціальних знань і практичних навичок аналізу показників господарсько-виробничої діяльності підприємства з урахуванням чинників зовнішнього й внутрішнього середовища його функціонування.

Предметом вивчення дисципліни є економічний механізм функціонування підприємства, формування і використання його ресурсного потенціалу з метою оптимізації економічних результатів діяльності.

Основними *завданнями* вивчення дисципліни „Економіка підприємства” є:

- окреслити цільові характеристики діяльності підприємства на ринку;
- сформулювати програму виробництва продукції та її реалізації, ресурсне забезпечення виробничої програми;
- визначити складові ресурсного потенціалу підприємства та знайти шляхи його ефективного використання;
- засвоїти поняття: ринкова система: попит та пропозиція, виробнича програма підприємства, основні засоби, амортизація, нематеріальні активи, оборотні кошти, поточні витрати підприємства; собівартість продукції; собівартість видів продукції; склад поточних витрат; вивчення методів та прийомів аналізу; планування витрат підприємства;
- визначити поняття механізму формування та використання доходів і прибутків підприємства від різних напрямів його діяльності (виробничої, комерційної, зовнішньоекономічної, фінансової, інвестиційної тощо);
- оцінити ефективність господарської діяльності та знайти шляхи її підвищення;
- оцінити конкурентоспроможність підприємства та його продукції.

ТЕМА 1. ПІДПРИЄМСТВО ЯК СУБ'ЄКТ ТА ОБ'ЄКТ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

Підприємство - це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому Господарським Кодексом України та іншими законами.

Метою створення підприємства може бути як здійснення підприємницької діяльності, так і некомерційної господарської діяльності.

Підприємство діє на основі статуту. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Підприємство не має у своєму складі інших юридичних осіб.

Види та організаційні форми підприємств

Залежно **від форм власності**, в Україні можуть діяти підприємства таких видів:

- *приватне підприємство*, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
- підприємство, що діє на основі колективної власності (*підприємство колективної власності*);
- *комунальне підприємство*, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
- *державне підприємство*, що діє на основі державної власності;
- підприємство, *засноване на змішаній формі власності* (на базі об'єднання майна різних форм власності).

В Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом.

У разі якщо в статутному фонді підприємства іноземна інвестиція становить не менш як десять відсотків, воно визнається підприємством з іноземними інвестиціями. Підприємство, в статутному фонді якого іноземна інвестиція становить сто відсотків, вважається іноземним підприємством.

Залежно **від способу заснування та формування статутного фонду** в Україні діють підприємства унітарні та корпоративні:

- *унітарне підприємство* створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний фонд, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства.

Унітарними є підприємства державні, комунальні, підприємства, засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника;

- *корпоративне підприємство* утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства.

Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

Підприємства **залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції** за рік можуть бути віднесені до малих підприємств, середніх або великих підприємств.

Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Великими визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує тисячу осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну п'яти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Усі інші підприємства визнаються *середніми*.

У випадках існування **залежності від іншого підприємства**, підприємство визнається дочірнім.

Організаційна структура підприємства

Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами.

Підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис. Підприємство має право створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Вони можуть відкривати рахунки в установах банків відповідно до закону.

Діяльність розташованих на території України відокремлених підрозділів підприємств, що знаходяться за її межами, регулюється Господарським Кодексом та іншими законами.

Управління підприємством

Управління підприємством здійснюється відповідно до його установчих документів на основі поєднання прав власника щодо господарського використання свого майна і участі в управлінні трудового колективу. Власник здійснює свої права щодо управління підприємством безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів.

Для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) або уповноважений ним орган призначає (обирає) керівника підприємства. У разі найму керівника підприємства з ним укладається договір (контракт), в якому визначаються строк найму, права, обов'язки і відповідальність керівника, умови його матеріального забезпечення, умови звільнення його з посади, інші умови найму за погодженням сторін.

Керівник підприємства без доручення діє від імені підприємства, представляє його інтереси в органах державної влади і органах місцевого самоврядування, інших організаціях, у відносинах з юридичними особами та громадянами, формує адміністрацію підприємства і вирішує питання діяльності підприємства в межах та порядку, визначених установчими документами.

Керівника підприємства може бути звільнено з посади достроково на підставах, передбачених договором (контрактом) відповідно до закону.

На всіх підприємствах, які використовують найману працю, між власником або уповноваженим ним органом і трудовим колективом або уповноваженим ним органом повинен укладатися *колективний договір*, яким регулюються виробничі, трудові та соціальні відносини трудового колективу з адміністрацією підприємства.

Трудовий колектив підприємства становлять усі громадяни, які своєю працею беруть участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди) або інших форм, що регулюють трудові відносини працівника з підприємством. Повноваження трудового колективу щодо його участі в управлінні підприємством встановлюються статутом або іншими установчими документами відповідно до вимог Господарського Кодексу, законодавства про окремі види підприємств, закону про трудові колективи.

Майно підприємства

Майно підприємства становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерелами формування майна підприємства є:

- грошові та матеріальні внески засновників;
- доходи, одержані від реалізації продукції, послуг, інших видів господарської діяльності;

- доходи від цінних паперів;
- кредити банків та інших кредиторів;
- капітальні вкладення і дотації з бюджетів;
- майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій та громадян у встановленому законодавством порядку;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Цілісний майновий комплекс підприємства визнається нерухомістю і може бути об'єктом купівлі-продажу та інших угод.

Володіння і користування природними ресурсами підприємство здійснює в установленому законодавством порядку за плату, а у випадках, передбачених законом, на пільгових умовах.

Підприємство випускає, реалізує та придбаває цінні папери відповідно до законодавства України.

Держава гарантує захист майнових прав підприємства.

Вилучення державою у підприємства майна, що ним використовується, здійснюється лише у випадках і порядку, передбачених законом.

Господарські відносини підприємства з іншими підприємствами, організаціями, громадянами

Відносини підприємства з іншими підприємствами, організаціями, громадянами в усіх сферах господарської діяльності здійснюються на основі договорів.

Підприємства вільні у виборі предмета договору, визначенні зобов'язань, інших умов господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству України.

Підприємство має право реалізовувати самостійно всю продукцію, яка не увійшла в державне замовлення або державне завдання, на території України і за її межами, якщо інше не передбачено законом.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства

Підприємство самостійно здійснює зовнішньоекономічну діяльність, яка є частиною зовнішньоекономічної діяльності України і регулюється законами України, іншими прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

Підприємство, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність, може відкривати за межами України свої представництва, філії та виробничі підрозділи, утримання яких здійснюється за кошти підприємства.

Соціальна діяльність підприємства

Питання щодо поліпшення умов праці, життя і здоров'я, гарантії обов'язкового медичного страхування працівників підприємства та їх сімей, а також інші питання соціального розвитку вирішуються трудовим колективом за участі власника або уповноваженого ним органу відповідно до законодавства, установчих документів підприємства, колективного договору.

Підприємство забезпечує підготовку кваліфікованих робітників та спеціалістів, їх економічне і професійне навчання як у власних навчальних закладах, так і в інших навчальних закладах за відповідними угодами. Підприємство надає пільги відповідно до закону своїм працівникам, які навчаються без відриву від виробництва.

Пенсіонери та інваліди, які працювали до виходу на пенсію на підприємстві, користуються нарівні з його працівниками наявними можливостями медичного обслуговування, забезпечення житлом, путівками в оздоровчі та профілактичні заклади, іншими соціальними послугами і пільгами, що передбачені статутом підприємства.

Власник, органи управління підприємства зобов'язані забезпечити для всіх працівників підприємства належні і безпечні умови праці. Підприємство несе відповідальність в установленому законом порядку за шкоду, завдану здоров'ю та працездатності його працівників.

Підприємство зобов'язане забезпечити сприятливі умови праці жінок та неповнолітніх, забезпечувати їх роботою переважно в денний час; жінок, які мають малолітніх дітей, вагітних жінок переводити на легшу роботу з нешкідливими умовами праці, надавати їм інші пільги, передбачені законом. Підприємство із шкідливими умовами праці створює окремі цехи, дільниці для надання жінкам, неповнолітнім та окремим категоріям працюючих більш легкої роботи.

Підприємство самостійно встановлює для своїх працівників додаткові відпустки, скорочений робочий день та інші пільги, а також має право заохочувати працівників інших підприємств, установ, організацій, які його обслуговують.

Підприємство має право забезпечувати додатковою пенсією, незалежно від розмірів державної пенсії, працівника, який став інвалідом на даному підприємстві внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання. У разі смерті працівника підприємства при виконанні ним службових обов'язків власник, підприємство добровільно чи за рішенням суду забезпечують сім'ю працівника допомогою відповідно до закону.

Підприємство з правом найму робочої сили забезпечує визначену відповідно до закону кількість робочих місць для працевлаштування неповнолітніх, інвалідів, інших категорій громадян, які потребують соціального захисту. *Відповідальність підприємства за невиконання даної вимоги встановлюється законом.*

Об'єднання підприємств

Підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші види діяльності) на умовах і в порядку, встановлених Господарським Кодексом та іншими законами.

Законодавство про підприємства

Підприємства в Україні здійснюють свою діяльність відповідно до вимог статей 62-71 Господарського Кодексу, якщо інше щодо підприємств окремих видів не передбачено законами.

Поняття господарського товариства. Види господарських товариств

Господарськими товариствами визнаються підприємства або інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна і участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. Господарське товариство може діяти у складі одного учасника.

Засновниками і учасниками товариства можуть бути суб'єкти господарювання, інші учасники господарських відносин, а також громадяни, які не є суб'єктами господарювання. Господарські товариства є юридичними особами.

Суб'єкти господарювання - юридичні особи, які стали засновниками або учасниками господарського товариства, зберігають статус юридичної особи.

Господарські товариства можуть здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, якщо інше не передбачено законом.

До господарських товариств належать: *акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.*

Акціонерним товариством є господарське товариство, яке має статутний фонд, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій.

Товариством з обмеженою відповідальністю є господарське товариство, що має статутний фонд, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів.

Товариством з додатковою відповідальністю є господарське товариство, статутний фонд якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників.

Повним товариством є господарське товариство, всі учасники якого відповідно до укладеного між ними договору здійснюють підприємницьку діяльність від імені товариства і несуть додаткову солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

Командитним товариством є господарське товариство, в якому один або декілька учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть за його зобов'язаннями додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернено стягнення (повні учасники), а інші учасники присутні в діяльності товариства лише своїми вкладками (вкладники).

Учасниками повного товариства, повними учасниками командитного товариства можуть бути лише особи, зареєстровані як суб'єкти підприємництва.

Акціонерні товариства

Акціонерні товариства можуть бути *відкритими* або *закритими*.

Акції відкритого акціонерного товариства можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах. Акціонери відкритого товариства можуть відчужувати належні їм акції без згоди інших акціонерів та товариства.

Акції закритого акціонерного товариства розподіляються між засновниками або серед заздалегідь визначеного кола осіб і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купуватися та продаватися на біржі. Акціонери закритого товариства мають переважне право на придбання акцій, що продаються іншими акціонерами товариства.

Для створення акціонерного товариства засновники повинні зробити повідомлення про намір створити акціонерне товариство, здійснити підписку на акції, провести установчі збори і державну реєстрацію акціонерного товариства. Загальна номінальна вартість випущених акцій повинна дорівнювати розміру статутного фонду акціонерного товариства, який не може бути меншим від розміру, визначеного законом.

Засновники акціонерного товариства укладають між собою договір, який визначає порядок здійснення ними спільної діяльності по створенню акціонерного товариства, відповідальність перед особами, що підписалися на акції, і третіми особами. У випадку, якщо у створенні товариства беруть участь громадяни, договір має бути посвідченим нотаріально.

Засновники несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями, що виникли відповідно до установчого договору.

Відкрита підписка на акції при створенні акціонерного товариства організовується засновниками. Засновники в будь-якому випадку зобов'язані бути держателями акцій на суму не менш як двадцять п'ять відсотків статутного фонду і строком не менше двох років.

Закрите акціонерне товариство може бути реорганізовано у відкрите.

Установчі документи господарського товариства

Установчим документом повного товариства і командитного товариства є засновницький договір. Установчим документом акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю і товариства з додатковою відповідальністю є статут.

Установчі документи господарського товариства повинні містити відомості про вид товариства, предмет і цілі його діяльності, склад засновників та учасників, склад і компетенцію органів товариства та порядок прийняття ними рішень, включаючи перелік питань, з яких необхідна однастайність або кваліфікована більшість голосів, інші відомості, передбачені статтею 57 Господарського Кодексу.

Статут акціонерного товариства повинен містити також відомості про види акцій, що випускаються, їх номінальну вартість, співвідношення акцій різних видів, кількість акцій, що купуються засновниками, наслідки невиконання зобов'язань по викупу акцій.

Статут товариства з обмеженою відповідальністю повинен містити відомості про розмір часток кожного з учасників, розмір, склад та порядок внесення ними вкладів.

Статутом може бути встановлено порядок визначення розміру часток учасників залежно від зміни вартості майна, внесеного як вклад, та додаткових внесків учасників.

Засновницький договір повного товариства і командитного товариства визначає розмір частки кожного з учасників, форму їх участі у справах товариства, розмір, склад і порядок внесення ними вкладів. Стосовно вкладників командитного товариства в засновницькому договорі вказуються тільки сукупний розмір їх часток у майні товариства та розмір, склад і порядок внесення ними вкладів.

Найменування господарського товариства повинно містити зазначення виду товариства, для повних товариств і командитних товариств - прізвища (найменування) учасників товариства, які несуть додаткову відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном, а також інші необхідні відомості. Найменування господарського товариства не може вказувати на належність товариства до органів державної влади чи органів місцевого самоврядування.

Порушення встановлених вимог щодо змісту установчих документів господарського товариства є підставою для відмови у його державній реєстрації.

Організаційно-правові форми об'єднань підприємств

Господарські об'єднання утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом.

Асоціація - договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. У статуті асоціації повинно бути зазначено, що вона є господарською асоціацією. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств - учасників асоціації. За рішенням учасників асоціація може бути уповноважена представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями.

Корпорацією визнається договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації.

Консорціум - тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо). Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність.

Концерном визнається статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, у тому числі правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну.

Державні і комунальні господарські об'єднання утворюються переважно у формі корпорації або концерну, незалежно від найменування об'єднання (комбінат, трест тощо).

Промислово-фінансові групи

Підприємство може бути учасником промислово-фінансової групи (або транснаціональної промислово-фінансової групи, якщо до складу групи входять українські та іноземні юридичні особи).

Промислово-фінансова група є об'єднанням, яке створюється за рішенням Кабінету Міністрів України на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції.

До складу промислово-фінансової групи можуть входити промислові та інші підприємства, наукові і проектні установи, інші установи і організації усіх форм власності. У складі промислово-фінансової групи визначається головне підприємство, яке має виключне право діяти від імені промислово-фінансової групи як учасника господарських відносин.

Промислово-фінансова група не є юридичною особою і не підлягає державній реєстрації як суб'єкт господарювання.

Асоційовані підприємства. Холдингові компанії

Асоційовані підприємства (господарські організації) - це група суб'єктів господарювання - юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Проста залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством, які повинні прийматися відповідно до закону та/або установчих документів цього підприємства кваліфікованою більшістю голосів.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному фонді та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій. Відносини вирішальної залежності можуть встановлюватися за умови отримання згоди відповідних органів Антимонопольного комітету України.

Про наявність простої та вирішальної залежності має бути зазначено у відомостях державної реєстрації залежного (дочірнього) підприємства та опубліковано в органах преси відповідно до статті 58 Господарського Кодексу.

ТЕМА 2. КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА

Суть, види та функції капіталу

Під *капіталом* слід розуміти суму коштів, необхідну для започаткування та здійснення виробництва (діяльності). Власник капіталу, купуючи на ринку товари – робочу силу й засоби виробництва, поєднує їх у процесі праці й після реалізації створеної продукції (наданих послуг) одержує більшу власність, ніж була ним авансована.

Авансований капітал – це грошова сума, яка вкладається власником у певне підприємство з метою одержання прибутку. Він витрачається на придбання засобів виробництва і наймання робочої сили. Ці дві різноспрямовані частини авансованих грошових коштів називають відповідно *постійним і змінним капіталом*.

У свою чергу, постійний капітал поділяється на основний та оборотний.

Основним капітал - це частина постійного капіталу, яка складається з вартості засобів праці та обертається протягом кількох періодів виробництва.

Оборотний капітал - це та частина постійного капіталу, яка витрачається на придбання на ринку предметів праці й оплату праці робочої сили.

Потреба в основному капіталі визначається при створенні, розширенні підприємства, а також у разі додаткових капіталовкладень.

У сучасних умовах до джерел фінансування капітальних вкладень належать:

- власні фінансові ресурси;
- залучені фінансові ресурси;
- кошти, отримані від продажу цінних паперів, вклади членів трудових колективів;
- кошти державного бюджету та місцевих бюджетів;
- кошти іноземних інвесторів.

До власних фінансових ресурсів входять вклади засновників підприємства, амортизаційні відрахування, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства, резерви, що формуються в процесі господарської діяльності.

За умови недостатності власних фінансових ресурсів на капітальні вкладення використовуються залучені кошти.

ПБО 1 “Фінансова звітність” та ПБО 2 “Баланс” наводять визначення власного капіталу підприємства, виходячи з “залишкового” підходу:

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань.

Таке визначення не відповідає на питання, які критерії мають застосовуватися для визнання окремих елементів власного капіталу. Відповідь на це питання дає більш розгорнуте визначення власного капіталу, яке відображає його економічний зміст.

Власний капітал - це сума власних коштів підприємства, що є результатом його діяльності чи отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо.

Капітал втілює в собі ту частину активів підприємства, яку без будь-яких умов та обмежень можна визнати власністю підприємства. Від власного капіталу слід відрізнити суми зобов’язань та ті кошти, які утримуються підприємством для виконання певних цілей (програм), тобто від майбутніх, відкладених витрат (див. класифікацію зобов’язань).

Класифікація капіталу

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

- 1. Вкладений капітал** - це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов’язань підприємства в акції або частки (паї).
- 2. Накопичений капітал** - це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Класифікація власного капіталу за джерелами формування є дуже важливою. Капітал підприємства не може бути сформований іншими шляхами ніж вказані вище.

Вкладений капітал включає такі елементи:

- **зареєстрований капітал** (статутний капітал, пайовий капітал);
- **додатково вкладений капітал** (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд).

До накопиченого капіталу відносяться такі елементи:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.

Головною ознакою елементів капіталу першої групи є наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства. Із такого підходу до визначення впливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості і ін. Вирішення протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю виконувати це правило полягає у застосуванні коригуючих показників:

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Ці показники відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління ним. Вони є технічними, регулюючими стосовно суми сплаченого капіталу:

$$\begin{aligned}
 & \text{Сплачений капітал} \\
 & = \\
 & \text{статутний капітал} \\
 & + \\
 & \text{додатково вкладений капітал} \\
 & - \\
 & \text{неоплачений капітал} \\
 & - \\
 & \text{вилучений капітал}
 \end{aligned}
 \tag{2.1}$$

Неоплачений капітал - це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал - дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зареєстрований капітал - юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють:

- **статутний капітал** - зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;
- **пайовий капітал** - сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Додатково вкладений капітал – це сума внесків засновників понад зареєстровану частину. У складі додатково вкладеного капіталу виділяють:

- **емісійний дохід**, який пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість, у акціонерних товариствах та
- **інші внески засновників понад зареєстрований статутний фонд**, які вносяться без рішень про зміну розміру статутного капіталу.

Друга група елементів капіталу так чи інакше формується внаслідок діяльності підприємства – це **накопичений (зароблений) капітал**, головні елементи якого:

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

Резервний капітал – сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Інший додатковий капітал включає такі види додаткового капіталу:

- **капітал від дооцінки необоротних активів** – капітал, сформований внаслідок дооцінки активів, яка здійснюється відповідно до ПБО;
- **дарчий капітал** - вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

По суті, перша позиція - це накопичений за всю історію підприємства результат його діяльності. А дві інші є модифікованими формами такого результату.

Резервний фонд є тою часткою нерозподіленого прибутку, яка відрізняється практично тільки заборонаю його використання на розподіл дивідендів за простими акціями.

Інший додатковий капітал є “майбутнім нерозподіленим прибутком під сумнівом”, оскільки відповідні їм суми активів мають пройти перевірку часом для остаточного підтвердження достовірності їх оцінки. У процесі використання необоротних активів пов’язані з ними суми іншого додаткового капіталу кінець кінцем приєднуються до результатів діяльності підприємства, або списуються (коригуються), якщо вони не підтвердилися.

Розглянемо приклади визнання капіталу.

Приклад 2.1

У статуті ВАТ “ФАУНА” передбачено, що 10% акцій його засновники придбають в обмін на нематеріальний актив - комп’ютерну програму, оцінку вартості якої мають здійснити самі засновники. У 20XX році засновниками було підписано акт про введення в експлуатацію зазначеної комп’ютерної програми і ними ж були отримані 10% акцій в обмін на цей нематеріальний актив. Фактично комп’ютерна програма не використовувалась.

Виникли сумніви відносно того, що комп’ютерна програма, яку передали засновники, має якусь користь і чи має місце незалежна експертиза.

Чи мають акціонери підстави для такої вимоги?

*Так, вимога провести незалежну експертизу є обґрунтованою. Сумніви в корисності програми ставлять під сумнів можливість її визнання як активу, з одного боку, і визнання відповідної дуже суттєвої (10%) суми оплаченого капіталу. У випадку невизнання нематеріального активу незалежними експертами ВАТ “ФАУНА” не може приєднувати відповідну суму до свого оплаченого капіталу у фінансовій звітності за 20XX рік (**принцип – превалювання сутності над формою**).*

Оцінка капіталу

Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані. Це базове правило оцінки елементів капіталу модифікується по окремих позиціях капіталу.

Таблиця 2.1 – Правила оцінки елементів капіталу

Елементи капіталу	Оцінка
Оплачений (вкладений) капітал	<i>Дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством</i>
<i>У тому числі складові оплаченого капіталу:</i>	
Статутний (пайовий) капітал	<i>Дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу</i>
Додатково вкладений капітал	<i>Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу</i>
Неоплачений капітал	<i>Дорівнює вартості неоплаченого статутного капіталу</i>
Вилучений капітал	<i>Дорівнює собівартості викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання</i>
Інший додатковий капітал	<i>Дорівнює оцінці елементів, що з ним пов'язані</i>
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	<i>Визначається наростаючим підсумком за весь період існування підприємства і дорівнює оцінці результату його діяльності за вирахуванням:</i> <ul style="list-style-type: none"> - суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками (акціонерами, учасниками) як дохід від корпоративних прав (дивіденди та інші вилучення прибутку); - сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками
Резервний капітал	<i>Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством</i>

Приклад 2.2

ВАТ “СВІТ” у 20XX році було об’явлено додаткову емісію 100 000 акцій. Перша емісія (100 000 акцій) розмішена за номіналом. Акції обох емісій випущені номіналом 1 грн. Засновники ВАТ “СВІТ” мають придбати 30 000 акцій другої емісії в обмін на облигації. Інші акціонери викупають акції за грошові кошти по ціні 1,5 грн. за акцію.

Результати розміщення емісії на 31.12.20XX р.:

Засновники викупили 30 000 акцій в обмін на облигації, ринкова вартість яких 32 000 грн. Здійснена підписка на 70 000 акцій за ціною 1,5 грн. та умовою внесення на момент підписки 30% вартості акцій. 50 000 акцій були сплачені повністю, за 20 000 акцій було сплачено 30% їх вартості.

Крім того, ВАТ “СВІТ” здійснила викуп 10 000 власних акцій по ціні 1,2 грн. через фінансового посередника, за послуги якого заплатило 5 000 грн.

Станом на 31.12.20XX р. оцінка елементів капіталу повинна становити:

Статутний капітал = кількість випущених акцій x номінал =

(100 000 шт. + 100 000 шт.) x 1грн. = 200 000 грн.

Додатково вкладений капітал (емісійний дохід) = різниця між ринковою вартістю облігацій та номінальною вартістю 30 000 акцій + (70 000 акцій x різницю між вартістю розміщення та номінальною вартістю акцій =

$(32\ 000\ \text{грн.} - 30\ 000\ \text{грн.}) + 70\ 000 \times (1,5\ \text{грн.} - 1\ \text{грн.}) = 2\ 000\ \text{грн.} + 35\ 000\ \text{грн.} = 37\ 000\ \text{грн.}$

Неоплачений капітал = кількість акцій другої емісії, які оплачені частково, x вартість розміщення x (1 - процент оплати) =

$20\ 000\ \text{акцій} \times 1,5\ \text{грн.} \times (1 - 0,3) = 21\ 000\ \text{грн.}$

Вилучений капітал = сума, сплачена акціонерам за викуп 10 000 акцій + вартість послуг фінансового посередника =

$10\ 000 \times 1,2\ \text{грн.} + 5\ 000\ \text{грн.} = 17\ 000\ \text{грн.}$

Оплачений капітал = сума грошових коштів, сплачених за акції першої емісії + оцінка облігацій + сума грошових коштів, сплачених за акції другої емісії – вартість активів, витрачених на викуп акцій першої емісії =

$100\ 000\ \text{грн.} + 32\ 000\ \text{грн.} + (50\ 000 \times 1,5\ \text{грн.}) + (20\ 000 \times 1,5\ \text{грн.} \times 0,3) - 17\ 000 = 199\ 000\ \text{грн.}$

Або оплачений капітал = статутний капітал + додатково вкладений капітал – неоплачений капітал – вилучений капітал =

$200\ 000\ \text{грн.} + 37\ 000\ \text{грн.} - 21\ 000\ \text{грн.} - 17\ 000\ \text{грн.} = 199\ 000\ \text{грн.}$

Приклад 2.3

Підприємство безоплатно отримало у власність автомобіль. Справедлива вартість автомобіля 100 тис. грн. Інший додатковий капітал підприємства (в частині безоплатно отриманих активів) у такому випадку збільшується на суму, яка дорівнює справедливій вартості отриманого автомобіля – на 100 тис. грн.

Через рік той самий автомобіль дооцінили на 20 тис. грн. внаслідок зростання його справедливої вартості. Інший додатковий капітал (дооцінка активів) зросте відповідно на 20 тис. грн.

Приклад 2.4

Фінансові результати та використання прибутку ЗАТ «Успіх» протягом трьох років з початку свого утворення характеризувалося такими даними:

Таблиця 2.2 – Результати діяльності підприємства

Рік	Фінансовий результат	Вилучення з прибутку	
		відрахування у резервний капітал	сплата дивідендів
1-й рік	Збиток 30 тис. грн.	0	0
2-й рік	Прибуток 50 тис. грн.	5 тис. грн.	0
3-й рік	Прибуток 100 тис. грн.	0	40 тис. грн.

Нерозподілений прибуток за результатами діяльності ЗАТ «Успіх» за 3 роки =

$(- 30\ 000 + 50\ 000 + 100\ 000) - 5\ 000 - 40\ 000 = 75\ 000\ \text{грн.}$

Приклад 2.5

Статутом ВАТ “ОРЕЛ” передбачено, що відрахування до резервного капіталу здійснюються щорічно в сумі 5% від чистого прибутку до досягнення загальної суми 25% від статутного капіталу. Статутний капітал ВАТ “ОРЕЛ” становить 60 тис. грн. Прибуток у перший рік діяльності становив 400 тис. грн.

Резервний капітал = $\text{Min}(0,25 \times 60\ 000; 0,05 \times 400\ 000) = 15\ 000$ грн.

Операції з капіталом

Перш за все, слід приділяти увагу господарським операціям з отримання або передачі активів, зміни оцінки необоротних активів та визначенню фінансових результатів. Саме такі операції найчастіше призводять до змін у власному капіталі.

На зміни в капіталі впливають багато факторів, які виникають у процесі господарської діяльності підприємства, таких як: отримання чистого прибутку (збитку) за звітний період, розподіл прибутку, переоцінка необоротних активів, внески учасників, вилучення капіталу та інші події, які безпосередньо призводять до збільшення або зменшення власних коштів підприємства, його чистих активів (загальна сума активів - зобов'язання = капітал).

Нижче розглянемо приклади основних господарських операцій, які впливають на зміну суми капіталу.

Приклад 2.6.

Безоплатне одержання необоротних активів

Справедлива вартість безоплатно одержаних необоротних активів становить 4 000 грн. (це можуть бути благодійні внески, отримання необоротних активів тощо).

При нарахуванні амортизації по безоплатно одержаних активах одночасно відбувається визнання доходів на суму, пропорційну сумі нарахованої амортизації. Якщо первісна вартість безоплатно одержаного активу дорівнює його справедливій вартості, то сума визнаного доходу буде дорівнювати сумі нарахованої амортизації. Наприклад, первісна вартість активу дорівнює його справедливій вартості (тобто, не було додаткових витрат на транспортування, монтаж та інших витрат для доведення активу до стану придатного до використання); нарахована амортизація за місяць складає 1 000 грн.

Приклад 2.7.

Нарахування дивідендів на акції

На загальних зборах акціонерів відкритого акціонерного товариства, які відбулися у березні 2006 р., прийнято рішення сплатити дивіденди за 2005 рік в сумі 300 000 грн. Дивіденди будуть сплачені власними акціями підприємства.

У разі, якщо виплату дивідендів планується здійснювати грошовими коштами, то нарахування дивідендів здійснюється у сумі, що підлягає сплаті

акціонерам (тобто за мінусом податку на дивіденди)¹. (Податок на дивіденди складає 30% нарахованої суми).

Сума перерахованого до бюджету податку на дивіденди **90 000** грн.

Згідно з п. 7.8.2 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” податок на дивіденди вноситься до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів.

Приклад 2.8.

Відрахування до резервного капіталу

На загальних зборах акціонерів відкритого акціонерного товариства, які відбулися у березні 2006 р., прийнято рішення 5% прибутку за 2005 рік направити на збільшення резервного капіталу. Чистий прибуток за 2005 рік складав 50 000 грн.

Збільшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом:

1. збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;
2. збільшення номінальної вартості акцій.

У першому випадку підприємства здійснюють додатковий випуск акцій.

У разі здійснення додаткового випуску акцій обов’язково повинні виконуватися такі умови:

- попередні випуски акцій мають бути зареєстровані та повністю оплачені за вартістю не нижчою від номінальної;
- номінальна вартість акцій додаткового випуску повинна дорівнювати номінальній вартості попередніх випусків акцій;
- у разі, коли збільшення статутного капіталу здійснюється за рахунок індексації основних засобів, додаткова кількість акцій має розподілятися серед акціонерів пропорційно їх частки у статутному капіталі.

Акції додаткового випуску можуть бути оплачені грошовими коштами (або іншими активами) шляхом зарахування заборгованості перед акціонерами за дивідендами (виплата дивідендів акціями) або за облігаціями (обмін облігацій на акції).

Приклад 2.9.

Додатковий випуск акцій з оплатою грошовими коштами

Відкритим акціонерним товариством здійснена підписка на додатковий випуск 1 000 000 акцій. Номінальна вартість 1 акції - 1 грн. У договорі з засновниками (передплатниками) визначена вартість розміщення акцій вища за номінальну: 1,5 грн.

Отримані на розрахунковий рахунок внески від акціонерів за 100 000 акцій на суму 150 000 грн. та за 900 000 акцій отримано 30% їх вартості:

- зареєстровано статутний капітал: **1 000 000**

¹ Такий порядок відображення записів обумовлений п. 7.8.3. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з яким емітент корпоративних прав зменшує суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету податку на дивіденди, запровадженого підпунктом 7.8.2 цієї статті. Крім того, при нарахуванні та сплаті дивідендів необхідно враховувати вимоги п.7.8.5 та 13.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

- *відображена сума емісійного доходу: 500 000*

оплата акцій грошовими коштами:

сума оплати за акції =

$$150\,000 + 900\,000 \times 1,5 \times 0,3 = 150\,000 + 405\,000 = 555\,000 \text{ грн.}$$

При збільшенні статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акцій кількість випущених акцій залишається без змін. Випуск попередніх акцій анулюється: акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з більшою номінальною вартістю у співвідношенні “один до одного”.

При цьому збільшення статутного капіталу може відбуватися за рахунок нерозподіленого прибутку, реінвестиції дивідендів, індексації балансової вартості основних засобів.

Для акціонерних товариств, які відповідно до постанов Кабінету Міністрів України провели індексацію балансової вартості основних засобів, одним із шляхів збільшення статутного капіталу є збільшення статутного капіталу на суму, що не перевищує суму індексації балансової вартості основних засобів, зменшену на суму індексації зносу по них шляхом випуску акцій нової номінальної вартості або додаткової кількості акцій існуючої номінальної вартості. При такому збільшенні статутного капіталу відкритий продаж акцій не здійснюється та інформація про випуск акцій реєстрації не підлягає (Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при збільшенні статутного фонду у зв'язку з індексацією основних фондів, затверджене рішенням ДКЦПФР від 17.03.2000 р. №25).

Приклад 2.10.

Операції з викупленими акціями

Викуп акцій зменшує кількість акцій в обігу і впливає на розрахунок показників (прибуток на акцію). Голосування на загальних зборах акціонерів та розподіл прибутку здійснюються без врахування викуплених акцій.

Згідно з чинним законодавством акціонерне товариство може викупувати власні акції у акціонерів з метою:

- їх наступного перепродажу,
- розповсюдження серед своїх працівників,
- анулювання.

Підприємство викупило за грошові кошти 300 власних простих акцій по номіналу 10 грн. Протягом року 250 із викуплених акцій були продані за ціною 20 грн., а 50 акцій були анульовані.

викуплені акції у акціонерів: 3000

повторно випущені в оборот раніше викуплені акції: 5000

анульовані акції: 500

Приклад 2.11.

Зменшення статутного капіталу

Зменшення статутного капіталу здійснюється або шляхом зменшення кількості акцій, або шляхом зменшення номінальної вартості акцій.

Зменшення кількості акцій здійснюється шляхом викупу частини власних акцій у акціонерів та їх анулювання (приклад 10).

У випадку зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з меншим номіналом у співвідношенні “один до одного”.

Наприклад, статутний капітал, який становив 100 000 грн. (100 000 акцій, номіналом 1 грн.), за рішенням загальних зборів був зменшений на 50 000 грн.. Тобто новий статутний капітал складає 50 000 грн. (100 000 акцій номіналом 0,5 грн.). Таким чином, замість однієї старої акції номіналом 1 грн. буде отримана нова акція номіналом 0,5 грн. При цьому акціонерне товариство відшкодовує власникам збитки, пов'язані із зменшенням статутного фонду.

ТЕМА 3. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Нематеріальні ресурси - частина потенціалу підприємства, здатна приносити економічну вигоду протягом тривалого часу, для якого характерні відсутність матеріальної основи та невизначеність розмірів майбутніх прибутків від її використання.

Поняття „*нематеріальні ресурси*” використовується для характеристики сукупності об'єктів інтелектуальної власності, до яких входять:

1) суб'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, торгівельні марки (знаки для товарів і послуг), географічне позначення, комерційне (фірмове) найменування, сорти рослин, породи тварин, способи захисту від недобросовісної конкуренції);

2) об'єкти, що охороняються авторським правом і суміжними правами (твори в галузі науки, літератури та мистецтва, наукові відкриття, комп'ютерні програми, копіїляції (бази даних), топології інтегральних мікросхем, виконання літературних, драматичних, музичних та інших творів, фонограми, відеограми, програми (передачі) організації мовлення);

3) інші (нетрадиційні) об'єкти інтелектуальної власності (раціоналізаторські пропозиції, „ноу-хау”, комерційні таємниці).

Інтелектуальна власність є юридичною категорією, що використовується для:

1) визнання результатів творчої праці людини;

2) позначення незалежності таких результатів відповідним суб'єктам творчої діяльності;

3) закріплення за цими суб'єктами особистих немайнових і майнових прав на розробку та використання створених ними інтелектуальних продуктів.

Право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності.

Поняття „промислова власність” застосовується не тільки щодо промисловості і торгівлі, а й щодо сільськогосподарського виробництва,

добувної промисловості та всіх продуктів як промислового, так і природного походження.

До об'єктів промислової власності належать:

Винахід - це результат творчої діяльності людини в будь-якій сфері технології, вирішення технічного завдання в певній галузі народного господарства, що характеризується істотною новизною та забезпечує позитивний ефект (практичну корисність).

Корисна модель - це результат інтелектуальної діяльності людини, об'єктом якої є нова за виглядом, формою, розміщенням частин або побудовою модель, придатна для промислового виготовлення.

Промислові зразки - нове художнє та художньо-конструкторське вирішення виробів, коли досягається єдність технічних та естетичних властивостей, що визначають зовнішній вигляд промислового виробу.

Промисловий зразок може бути об'ємним (модель), плоским (рисунок) або комбінованим.

Торговельні марки (знаки для товарів і послуг) - будь-яке оригінальне позначення або будь-яка комбінація позначень, за якими товари і послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб. Головне завдання торговельної марки полягає в ідентифікації товару чи послуги та його виробника на ринку. Вона виконує одночасно дві функції:

- 1) рекламує товар чи послугу;
- 2) гарантує їх якість.

Використання торговельної марки у сфері господарювання визнається застосування її на товарах та при наданні послуг, для яких вона зареєстрована, на упаковці товарів, у рекламі, друкованих виданнях, на вивісках, під час показу експонатів на виставках і ярмарках, що проводиться в Україні, у проспектах, рахунках, на бланках та в іншій документації, пов'язаній з впровадженням зазначених товарів і послуг у господарський (комерційний) обіг.

Комерційне (фірмове) найменування - це стале позначення підприємства або громадянина-підприємця, від імені якого здійснюється виробнича та інша діяльність. Воно використовується для ідентифікації суб'єктів господарювання і виділення їх серед інших, а також для загальної характеристики їхньої репутації на ринку. Громадянин-підприємець має право заявити як комерційне найменування своє прізвище або ім'я.

Недобросовісна конкуренція – будь-які дії у конкуренції, що суперечать правилам, торговим та іншим чесним звичаям у підприємницькій діяльності.

Недобросовісною конкуренцією є:

- 1) неправомірне використання ділової репутації суб'єкта господарювання;
- 2) створення перешкод суб'єктом господарювання у процесі конкуренції та досягнення неправомірних переваг у конкуренції;
- 3) неправомірне вивідування, розголошення та використання комерційної таємниці.

До об'єктів, що охороняються авторським правом, належать твори у галузі науки, літератури і мистецтва.

Науковим відкриттям є встановлення невідомих раніше, але об'єктивно наявних закономірностей, властивостей та явищ матеріального світу, які вносять докорінні зміни у рівень наукового пізнання.

Комп'ютерна програма - набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, що виражені у вихідному або об'єктивному кодах).

Компіляція даних (база даних) - сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі – електронній, підбір і розташування окремих частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці і складові частини якої можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів.

Не є об'єктом авторського права:

1) повідомлення про новини дня або поточні події, що мають характер звичайної прес-інформації;

2) твори народної творчості (фольклор);

3) видані органами державної влади у межах їхніх повноважень офіційні документи політичного, законодавчого, адміністративного характеру (закони, укази, постанови, судові рішення, державні стандарти тощо) та їхні офіційні переклади;

4) державні символи України, державні нагороди; символи і знаки органів державної влади, Збройних сил України та інших військових формувань; символіка територіальних громад; символи та знаки підприємств, установ і організацій;

5) грошові знаки;

6) розклади руху транспортних засобів, розклади телерадіопередач, телефонні довідники та інші аналогічні бази даних, що не відповідають критеріям оригінальності і на які не поширюється право sui-generis (своєрідне право, право особливого роду).

До інших (нетрадиційних) об'єктів інтелектуальної власності належить:

Раціоналізаторська пропозиція - визнана юридичною особою пропозиція, яка містить технологічне (технічне) або організаційне рішення у будь-якій сфері її діяльності.

Об'єктом раціоналізаторської пропозиції може бути матеріальний об'єкт або процес.

„Ноу-хау” (в перекладі з англійської – „знати, як зробити”) – досвід підприємства в науково-технічній, виробничій, управлінській, комерційній, фінансовій та інших сферах діяльності, які можуть бути практично використані в наукових дослідженнях і розробках або в процесі виготовлення та реалізації продукції. До „ноу-хау” відносять також незапатентовані з різних причин винаходи.

„Ноу-хау” має конфіденційний характер, не захищається охоронними документами, але і не оприлюднюється, вона є власністю підприємства.

Комерційна таємниця – це інформація, безпосередньо пов’язана з діяльністю підприємства, яка не є державною таємницею, але розголошення якої може завдати шкоди інтересам підприємства. Комерційну таємницю становить сукупність виробничо-господарської, фінансово-економічної та науково-технічної інформації про діяльність підприємства, розголошення якої може призвести до негативних фінансових результатів.

Охорона комерційної таємниці є важливою складовою гарантування економічної безпеки суб’єктів господарювання.

Передача прав власності на використання нематеріальних ресурсів здійснюється у формі ліцензійної угоди.

Ліцензійна угода – це договір, згідно з яким власник нематеріального ресурсу (ліцензіар) передає іншій стороні (ліцензіату) ліцензію на використання в певних межах своїх прав на патенти, „ноу-хау”, торговельні марки тощо.

Ліцензією називається дозвіл використовувати нематеріальний ресурс протягом певного строку за обумовлену винагороду.

Нематеріальні активи

Нематеріальні активи є одним з видів необоротних активів і являють собою засоби тривалого використання, які не мають матеріальної (фізичної, натуральної) форми. У більшості випадків нематеріальні активи є легалізацією прав власників або підтримкою переваг, які впливають із прав власності.

Придбаний нематеріальний актив визнається підприємством якщо він відповідає всім критеріям визнання:

1. Критерії визнання активів взагалі	<ul style="list-style-type: none"> • актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій; • існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, пов’язаних з його використанням; • вартість активу може бути достовірно визначена.
2. Критерії визнання нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> • немонетарний актив; • не має матеріальної форми; • може бути ідентифікований; • утримується з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для: <ul style="list-style-type: none"> - виробництва; - торгівлі (постачання товарів та послуг); - адміністративних цілей; - надання в оренду іншим особам.

Перша група критеріїв є загальною для визнання активів.

Відповідно до ПБО 8 нематеріальними вважаються немонетарні активи, які:

- не мають матеріальної форми;
- можуть бути ідентифіковані;
- утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він

перевищує один рік) для виробництва, постачання товарів або послуг, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

Всі активи підприємство *отримує внаслідок минулих подій* (придбання, виробництво, отримання в оренду тощо). Операції або події, що очікуються в майбутньому, не приводять до появи активів. Наприклад, намір придбати активи не відповідає визначенню активів і може бути розкритий у примітках до фінансових звітів.

Контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов'язані з правом власності на актив, але не обмежуються тільки ним. Так нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені за балансом підприємства, а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства. Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою. Так, у разі фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності.

Критерій щодо можливості достовірної оцінки вартості активу застосовується незалежно від того, чи був нематеріальний актив придбаний, отриманий ззовні, чи створений на підприємстві.

Для визнання нематеріальних активів, створених на підприємстві, відповідно до вимог ПБО 8 застосовуються додаткові критерії визнання:

1. Витрати на створення нематеріального активу класифікуються *на етап досліджень та етап розробок.*

Дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

2. Витрати на дослідження визнаються витратами під час їх здійснення. Якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розробок у процесі створення нематеріального активу, тоді всі витрати розглядаються як витрати на дослідження.

3. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі (визнавати) за умови, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає переліченим вище критеріям

визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Прикладом витрат, які не ведуть до виникнення нематеріального активу і підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені є:

- витрати на дослідження (інші операційні витрати);
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів (адміністративні витрати);
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку (витрати на збут);
- витрати на створення, реорганізацію, переміщення підприємства або його частин (адміністративні витрати);
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (адміністративні витрати).

Крім того, не слід визнавати нематеріальним активом розроблені (створені) самим підприємством торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю суттю об'єкти.

Класифікація нематеріальних активів

В фінансовій звітності нематеріальні активи поділяються за кількома ознаками (рис. 3.1).



Рис. 3.1 - Класифікація нематеріальних активів

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в звітності.

Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Надходження та первісна оцінка нематеріальних активів

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Основою для визначення достовірної оцінки нематеріального активу є господарські договори (угоди) на його придбання (виготовлення), інші організаційно-розпорядчі та первинні документи.

Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від способу його отримання. Проте, у будь-якому випадку, до вартості нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання (створення) та курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Розглянемо приклади визначення первісної вартості та відображення надходження нематеріальних активів. Наведені в прикладах суми умовні.

Приклад 3.1.

Придбання з оплатою грошовими коштами

Підприємство придбало в січні 2005 року ліцензії для забезпечення своєї діяльності у майбутньому з оплатою грошовими коштами:

- 1) на виробництво продукції терміном на 5 років (5 000 грн.) та*
- 2) на здійснення роздрібною торгівлі цією продукцією терміном на 1 рік (1 200 грн.).*

*У першому випадку буде визнаний нематеріальний актив: **5 000***

*У другому випадку будуть визнані витрати, оскільки термін цієї ліцензії знаходиться в межах 1 року: **1 200***

*Щомісяця 1/12 цієї суми буде включатись до витрат даного періоду - **100** (Витрати на збут).*

Приклад 3.2.

Безоплатне отримання нематеріальних активів

Підприємство “Дніпро” отримало безоплатно від підприємства “Веселка” програмне забезпечення, вартість якого на дату отримання становила 1 800 грн. Тривалість корисної експлуатації складає 5 років, обраний прямолінійний метод нарахування амортизації. Програмне забезпечення буде використовуватись відділом маркетингу.

Таблиця 3.1 – Відображення операції щодо безоплатного отримання нематеріального активу

Зміст операції	Сума, грн.
Оприбуткування безоплатно отриманого програмного забезпечення	1 800
Введення в експлуатацію програмного забезпечення	1 800
Нарахована амортизація за 1-й рік експлуатації	360
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	360

Приклад 3.3.

Придбання (створення) нематеріальних активів за рахунок коштів цільового фінансування

Підприємство “Дніпро” отримало грант від фонду “Веселка”, умовами використання якого передбачено придбання програмного забезпечення.

Справедлива вартість нематеріального активу на дату отримання становила 5 000 грн. Тривалість корисної експлуатації дорівнює 5 років, обраний прямолінійний метод нарахування амортизації. Програмне забезпечення буде використовуватись для виконання досліджень з метою удосконалення технології виробництва.

Підприємство “Дніпро” отримало нематеріальний актив:

Таблиця 3.2

Зміст операції	Сума, грн.
Надходження коштів	6 000
Отримано програмне забезпечення (в тому числі ПДВ)	6 000
Сплата заборгованості за програмне забезпечення	6 000
Введення в експлуатацію програмного забезпечення	6 000
Визнання доходів майбутніх періодів в сумі вартості придбаних нематеріальних активів	6 000
Нарахована амортизація за 1-й рік експлуатації	1 200
Одночасне визнання доходу в сумі нарахованої амортизації	1 200

Створення нематеріальних активів власними силами

При створенні нематеріальних активів власними силами всі витрати пов’язані з етапом досліджень визнаються витратами періоду під час їх здійснення:

На етапі досліджень підприємство не може продемонструвати існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Прикладами досліджень є:

- діяльність, спрямована на отримання нових знань;
- пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;

- пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам;
- формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам.

Нематеріальний актив, який виникає на етапі розробок, визнається активом, якщо виконуються всі критерії визнання. На даному етапі підприємство може визначити нематеріальний актив та продемонструвати, що він може генерувати ймовірні майбутні економічні вигоди.

Прикладами розробок є:

- проектування, конструювання та випробування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;
- проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;
- проектування, конструювання та випробування обраної альтернативи для нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем чи послуг.

До первісної вартості нематеріальних активів включаються всі витрати, які обґрунтовано та послідовно можна прямо віднести або розподілити на створення, виробництво та підготовку активу до використання за призначенням. До цих витрат можуть бути віднесені:

- прямі витрати на матеріали чи послуги, використані або спожиті у процесі створення нематеріального активу;
- прямі витрати на оплату праці та інші витрати на працівників, які безпосередньо зайняті у створенні нематеріального активу;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріального активу (реєстрація юридичного права, амортизація патентів чи ліцензій, які використовуються для створення активу);
- загальновиробничі витрати, які необхідні для створення нематеріального активу та які можуть бути обґрунтовано та послідовно включені до вартості активу шляхом розподілу (наприклад, розподіл амортизації основних засобів, орендна плата тощо).

У первісну вартість нематеріального активу включаються витрати, понесені з дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання.

До первісної вартості створеного підприємством нематеріального активу не включаються такі види витрат:

- витрати на продаж, адміністративні витрати та загальновиробничі витрати, якщо їх не можна прямо віднести на підготовку активу для використання;
- чітко визначені недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;
- витрати на навчання працівників роботі з активом.

Приклад 3.4. Отримання нематеріальних активів як внесків до статутного капіталу

ВАТ “Дніпро” отримало від підприємства “Веселка” патент на винахід в оплату за 2 000 простих акцій. Номінальна вартість однієї акції 0,5 грн. Балансова вартість програмного забезпечення 3 000 грн.

Варіант 1. Ринкова вартість однієї акції 0,5 грн. (дорівнює номіналу).

1. Зареєстровано випуск акцій: **1 000**
2. Отримано патент: **1 000**

Варіант 2. Ринкова вартість однієї акції 2 грн.

1. Зареєстровано випуск акцій: **4 000**
2. Отримано патент: **4 000**

Подальші витрати, пов’язані з експлуатацією нематеріальних активів

Подальші витрати, пов’язані з експлуатацією нематеріальних активів, залежно від їх впливу на первісно очікувані майбутні економічні вигоди, можуть бути:

- віднесені на збільшення первісної вартості нематеріального активу або
- визнані у складі витрат поточного періоду.

Якщо внаслідок здійснення витрат збільшується термін корисного використання нематеріального активу, або відбувається його удосконалення, збільшення можливостей, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з первісною їх оцінкою, то на суму цих витрат збільшується первісна вартість активу.

У випадку, коли витрати здійснюються з метою підтримання об’єкта у придатному для використання стані і не очікується збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з їх первісною оцінкою, то сума витрат включається до складу витрат звітного періоду.

У багатьох випадках неможливо визначити ймовірність того, що подальші видатки збільшать чи збережуть економічні вигоди, які надходитимуть до підприємства від цих нематеріальних активів. Також часто буває важко віднести такі видатки безпосередньо до конкретного нематеріального активу, а не до всього підприємства в цілому. В таких випадках витрати визнаються витратами періоду.

Приклад 3.5

Станом на 01.01.2005 р. на балансі підприємства знаходиться програмне забезпечення, первісна вартість якого становить 2 400 грн., знос - 400 грн. Оцінений термін корисної експлуатації дорівнює 6 років. Керівництво підприємства вирішило модернізувати це програмне забезпечення. Витрати на модернізацію склали 900 грн., у тому числі 150 грн. - ПДВ. Внаслідок модернізації термін корисного використання був переглянутий і дорівнює тепер 7 років. Отже, підприємство має підстави капіталізувати витрати на модернізацію:

Придбання (створення) нематеріальних активів

750 грн.

Податки

150 грн.

Якщо б внаслідок такої модернізації вдалось просто уникнути списання програмного забезпечення як активу, який втратив свою корисність, то витрати на модернізацію підлягали б відображенню у складі витрат поточного періоду (адміністративних, на збут чи інших).

Амортизація нематеріальних активів

Усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років і при його визначенні слід урахувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріальних активів. Поширено застосування прямолінійного методу нарахування амортизації. Цей метод застосовується також у випадку, коли умови отримання майбутніх економічних вигод визначити неможливо.

Крім прямолінійного методу нарахування амортизації підприємство може обрати інший метод амортизації, який краще враховує форму надходження економічних вигод від використання нематеріального активу. Можливі методи нарахування амортизації:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Докладно ці методи нарахування амортизації розглянуті у розділі "Основні засоби".

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- якщо існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Нарахування амортизації є такими:

а) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу:

- “Виробництво”
- “Загальновиробничі витрати”
- “Адміністративні витрати”
- “Витрати на збут”
- “Інші витрати операційної діяльності”
- “Інші витрати”
- “Надзвичайні витрати”
- “Знос нематеріальних активів”

б) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу.

Наприклад, нарахування амортизації на нематеріальний актив, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями:

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані нематеріальні активи одночасно визнається дохід від безоплатно одержаних активів.

При нарахуванні амортизації на нематеріальні активи придбані (створені) за рахунок цільового фінансування одночасно частина доходів майбутнього періоду визнається як інші доходи від звичайної діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Термін експлуатації та метод амортизації нематеріального активу оцінюються на кожну дату балансу на предмет відповідності новим умовам використання активу. Якщо у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод, то в кінці звітної періоду переглядаються термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації. Нарахування амортизації, виходячи з нового строку корисного використання та нового методу, починається з місяця, наступного за місяцем змін.

Переоцінка нематеріальних активів

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

На даний момент для переважної більшості нематеріальних активів в Україні такий ринок відсутній.

Вибуття нематеріальних активів

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу	=	Дохід від вибуття (за вирахуванням непрямих податків)	Залишкова вартість нематеріального активу та витрати, пов'язані з вибуттям
---	---	--	--

ТЕМА 4. ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА

В процесі виробництва здійснюється поєднання робочої сили і засобів виробництва. Засоби виробництва складаються із засобів праці та предметів праці. У вартісному виразі вони становлять виробничі засоби (фонди) підприємства, які поділяються на *основні* та *оборотні*.

Згідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” під терміном „*основні засоби*” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються для використання в господарській діяльності підприємства протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (ПБО 7) **основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ). **Норми ПБО 7 не поширюються** на невідтворювані природні ресурси.

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме:

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і
- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- **матеріальність** (мають матеріальну форму);

- **призначення** (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);
- **термін корисного використання** (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Наприклад, у деяких галузях машинобудування (суднобудування) операційний цикл більше року. Для виробництва використовуються спеціальне обладнання, оснастка, які придбані (виготовлені) для виконання даного конкретного замовлення і мають строк корисної експлуатації більше року, але менше операційного циклу.

Додатковий критерій визнання – **критерій вартості** – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів. Підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації.

Одиницею основних засобів, відповідно до ПБО 7, є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів – це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або
- окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи
- відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно або
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Один об'єкт основних засобів може складатися з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися як окремий об'єкт основних засобів.

Наприклад:

1) літак і його двигуни є окремі зношувані активи, оскільки вони мають різні терміни корисного використання;

2) будівля складається з різних конструктивних елементів, які мають різний строк експлуатації, наприклад:

- система опалення – 20 років корисної експлуатації,
- дах – 15 років корисної експлуатації,
- основна конструкція – 40 років корисної експлуатації.

Підприємство може враховувати кожен конструктивний елемент як окремий об'єкт основних засобів, або може прийняти рішення відобразити будівлю як один об'єкт основних засобів виходячи з принципу матеріальності.

У деяких випадках доцільно об'єднати окремі незначущі об'єкти (ливарні форми, інвентар, бібліотечні фонди), які надійшли одночасно та мають однаковий строк корисного використання, та застосовувати критерії до сукупної вартості.

Об'єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства і відобразитися у складі витрат періоду або за балансом.

Об'єкти основних засобів можуть бути отримані в операційну оренду.

За принципом превалювання сутності над формою основні засоби, отримані у фінансову оренду, визнаються у складі власних активів. Всі основні засоби підприємства підлягають інвентаризації в порядку і строки, передбачені для власних основних засобів.

Основні виробничі фонди – це засоби праці, які беруть участь у процесі виробництва протягом тривалого періоду, при цьому не змінюють своєї натурально-речової форми і поступово частинами переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції, а основні невиробничі фонди не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва (житлово-комунальне господарство, об'єкти соціально-побутового призначення, будинки відпочинку, дошкільні установи тощо).

Класифікація і структура основних засобів

Основні засоби поділяються на *основні засоби* та *інші необоротні матеріальні активи*, які в свою чергу поділяються на окремі групи.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Класифікація основних засобів, наведена у ПБО 7:

<i>Основні засоби:</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи:</i>
Земельні ділянки	Бібліотечні фонди
Капітальні витрати на поліпшення земель	Малоцінні необоротні матеріальні активи
Будинки та споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди
Машини та обладнання	Природні ресурси
Транспортні засоби	Інвентарна тара
Інструменти, прилади та інвентар	Предмети прокату
Робоча і продуктивна худоба	Інші необоротні матеріальні активи
Багаторічні насадження	
Інші основні засоби	

Виробнича (функціональна, технологічна) структура основних засобів – це співвідношення різних груп основних засобів у їх загальній вартості, тобто співвідношення активної і пасивної частин. Позитивним є зростання активної частини.

Галузева структура основних засобів характеризується співвідношенням питомої ваги основних засобів різних галузей до їх загальної вартості.

Вікова структура основних засобів – це співвідношення різних вікових груп основних засобів до їх загальної вартості.

Необхідною умовою правильного використання та відтворення основних засобів є класифікація за ознаками:

1. Функціонального призначення (натурально – речовий склад):

будинки - виробничо-господарського та соціально-культурного призначення, зайняті органами управління;

споруди - об'єкти що мають технічні функції – дороги, мости;

передавальні пристрої - об'єкти трансформації, перетворення і передачі енергії – лінії електропередач; переміщення речовин – трубопроводи;

машини та обладнання:

- силові машини та устаткування (об'єкти, що виробляють теплову енергію та перетворюють різного виду енергію в механічну);

- робочі машини та устаткування (об'єкти, що призначені для механічного, термічного та хімічного впливу на предмет праці);

- вимірювальні прилади (водоміри, касові апарати тощо);

- регулюючі прилади та пристрої (пульти автоматичного управління, пристрої диспетчерського контролю тощо);

- лабораторне обладнання;

- обчислювальна техніка;

- медичне обладнання;

- комп'ютерна техніка та її комплектуючі;

- інші машини та обладнання (телефони, факси, копіювальна техніка тощо);

транспортні засоби – всі види засобів пересування, призначених для транспортування людей та вантажів;

інструмент - механічні і немеханічні знаряддя праці;

виробничий інвентар і приладдя – предмети для полегшення виробничих операцій – робочі столи, верстати, стелажі тощо;

господарський інвентар – предмети конторського та господарського облаштування;

робоча і продуктивна худоба;

бібліотечний фонд;

інші основні засоби - багаторічні насадження, капітальні затрати на покращання земель, документація з типового проектування.

2. Формування бухгалтерської інформації про основні засоби підприємства:

земельні ділянки;

капітальні витрати на поліпшення земель;

будівлі, споруди, передавальні пристрої;

машини та устаткування;

транспортні засоби;

інструменти, прилади, інвентар;

робоча і продуктивна худоба;
багаторічні насадження;
інші основні засоби.

3. Ролі у процесі господарської діяльності:

активні – безпосередньо беруть участь у виробничому процесі;
пасивні – створюють умови для здійснення процесу виробництва.

4. Сфери використання:

виробничі – беруть участь у процесі виробництва і переносять свою вартість на вироблений продукт;
невиробничі – використовуються у невиробничій сфері.

5. Форми власності:

власні;
орендовані – лізинг.

6. Характеру участі у процесі виробництва:

діючі;
у запасі чи консервації.

7. Рівня технічної придатності:

устаткування, що може використовуватися у виробництві;
устаткування, що потребує капітального ремонту.

Придбання та первісна оцінка основних засобів

Для правильного визначення загального обсягу основних фондів вартість основних засобів визначається в грошовому визначенні.

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство:

- 1) придбання або створення;
- 2) безоплатне отримання;
- 3) внески до статутного капіталу;
- 4) обмін на подібні або неподібні активи.

Первісна вартість основних засобів при введенні в експлуатацію тотожна балансовій вартості.

Балансова вартість основних засобів – це сума за якою об'єкт основних фондів включається до балансу після вирахування суми накопиченої амортизації.

Відновлена вартість основних засобів - це вартість їх відтворення за сучасних умов виробництва. Тобто таку суму треба було б витратити на придбання такого самого засобу праці на дату складання звітності.

Залишкова вартість основних засобів – характеризує їх реальну вартість і визначається як різниця між вартістю, якою об'єкт основних фондів був занесений на баланс підприємства та сумою зносу.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство має отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення терміну їх корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з ліквідацією (реалізацією).

Придбання (створення) основних засобів

Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувалися.

Приклад 4.1. Придбання основних засобів за грошові кошти

Фірма придбала офісні меблі вартістю 4 800 грн.(у т. ч. ПДВ). Крім того, були сплачені витрати з доставки меблів у сумі 360 грн.(у т.ч. ПДВ) і витрати на складання та встановлення меблів у сумі 250 грн.

Таблиця 4.1 –Придбання основних засобів за грошові кошти

Зміст операції	Сума, грн.
Отримано меблі за договором постачання	4 000
Сума ПДВ, яка включена до вартості меблів за договором	800
Оплата за договором постачання	4 800
Витрати на транспортування меблів	300
Сума ПДВ у складі транспортних витрат	60
Витрати зі складання та встановлення меблів	250
Оплата транспортних послуг	360
Меблі як об'єкт основних засобів	4 550

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів (п. 9 ПБО 7).

Справедлива вартість активу – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (ПБО 19). У додатку до ПБО 19 наведено визначення справедливої вартості окремих видів основних засобів (таблиця 4.2):

Таблиця 4.2 – Визначення справедливої вартості окремих видів основних засобів

Види основних засобів	Визначення справедливої вартості
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

Зазвичай справедлива вартість встановлюється при проведенні оціночної експертизи професійними оцінювачами.

Приклад 4.2

Підприємство придбало виробничий цех (будівлю разом з обладнанням) загальною вартістю 15 000 грн. (вартість за договором купівлі, в тому числі ПДВ 2 500 грн.). При проведенні експертної оцінки встановлено, що справедлива вартість будівлі цеху становить – 10 800 грн. (60% від справедливої вартості придбаних основних засобів), а устаткування – 7 200 грн. (40% від справедливої вартості придбаних основних засобів).

Первісна вартість придбаних об'єктів основних засобів визначається шляхом розподілу вартості придбання пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів:

Таблиця 4.3 – Визначення первісної вартості придбаних об'єктів основних засобів

Зміст операції	Сума, грн.
Вартість за договором купівлі основних засобів (авансом)	15 000
Сума податкового кредиту з ПДВ	2 500
Об'єкти основних засобів	12 500
Сума ПДВ	2 500
Заборгованість	15 000
Будівля цеху	7 500 ²
Обладнання	5 000 ³

Первісна вартість основних засобів, створених господарським способом, визначається як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із їх виготовленням.

² 12 500 x 60% = 7 500 грн.

³ 12 500 x 40% = 5 000 грн.

Безоплатне отримання основних засобів

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.8 ПБО 7. Тобто це додатково понесені витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації.

Приклад 4.3

Підприємство безоплатно отримало верстат, справедлива вартість якого на дату отримання становила 3 000 грн. Витрати підприємства на транспортування та монтаж отриманого верстата склали 400 грн. (без ПДВ).

Таблиця 4.4 – Визначення первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів

Зміст операції	Сума,грн
Вартість безоплатно одержаних основних засобів	3 000
Витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	400
Сума ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	80
Оплата транспортування та монтажу	480
Вартість безоплатно одержаного об'єкта до складу основних засобів	3 400

Отримання основних засобів у рахунок внесків до статутного фонду

Якщо об'єкт основних засобів надходить на підприємство у вигляді внеску до статутного капіталу, то первісна вартість об'єкта основних засобів на момент прийняття на баланс дорівнює його справедливій вартості, погодженій з засновниками (учасниками) (п. 10 ПБО 7). Додатково понесені при цьому витрати на транспортування і підготовку об'єкта основних засобів до експлуатації також включаються в його первісну вартість.

Приклад 4.4

При створенні підприємства одним із засновників як внесок до статутного фонду за узгодженням усіх засновників була внесена виробнича лінія справедливою вартістю 11 000 грн., витрати на доставку і монтаж якої склали 1 200 грн. (у т.ч. ПДВ).

Таблиця 4.5 – Визначення вартості основних засобів, отриманих як внесок до статутного фонду

Зміст операції	Сума, грн.
Сума статутного фонду згідно з установчими документами	30 000
Отримано від учасника об'єкт основних засобів	11 000
Витрати на транспортування і монтаж вказаного об'єкта основних засобів	1 000
Сума ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	200
Оплата транспортування та монтажу	1 200
Вартість об'єкта основних засобів, який внесено до статутного фонду	12 000

Надходження основних засобів внаслідок обміну

Основні засоби можуть надходити на підприємство також у результаті обмінної (бартерної) операції або обміну з частковою оплатою коштами.

Обмін подібними об'єктами основних засобів

Подібні об'єкти - об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.

Якщо справедлива вартість об'єктів основних засобів, що обмінюються, відрізняється і виникає необхідність у грошовій доплаті, то такі об'єкти вважаємо неподібними.

Обмін неподібними об'єктами основних засобів

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Однак у будь-якому випадку первісна вартість отриманого об'єкта не може перевищувати його справедливої вартості.

Згідно з ПБО 7 первісна вартість основних засобів може змінюватись у таких випадках:

- внаслідок переоцінки;
- у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів;
- в результаті додаткових витрат, понесених підприємством після надходження об'єкта основних засобів.

Подальші витрати, пов'язані з експлуатацією основних засобів

Протягом функціонування в господарській діяльності основні засоби зазнають фізичного (матеріальний знос) та економічного спрацювання, техніко-економічного старіння (моральний знос). Фізичне спрацювання виникає внаслідок витрачання первісних техніко-експлуатаційних якостей, що призводить до економічного спрацювання, тобто до поступового зменшення первісної реальної вартості внаслідок діяльності чи бездіяльності. Як наслідок, знижується продуктивність, збільшуються експлуатаційні витрати, змінюється

режим роботи. Фізичне спрацювання розрізняють часткове і повне. Часткове спрацювання можна усунути. Повне спрацювання зумовлює необхідність ліквідації зношених засобів.

Ступінь фізичного спрацювання окремого об'єкта визначають двома методами:

- 1) за даними обстежень технічного стану;
- 2) за терміном експлуатації (нормативним та фактичним)

$$K_{ф.с.} = T_{ф} / T_{н} * (100\% - ЛВ) / 100\%,$$

де $K_{ф.с.}$ – коефіцієнт фізичного спрацювання,

$T_{ф}$, $T_{н}$ – фактичний та нормативний (корисний) термін експлуатації основних засобів;

ЛВ – ліквідаційна вартість основних засобів у відсотковому виразі до первісної вартості.

Моральне старіння основних засобів - процес їх знецінення до настання повного фізичного спрацювання під впливом науково-технічного прогресу. Техніко-економічне старіння виявляється у двох формах:

- знецінення в результаті зниження вартості відтворення;
- знецінення через створення більш ефективних.

Технічний догляд і обслуговування основних засобів є частиною технологічного процесу і передбачає підтримання працюючих об'єктів у робочому стані з метою забезпечення процесу господарської діяльності.

Поточний ремонт виконується при необхідності усунення дрібних неполадок.

Капітальний ремонт потребує великих одночасних витрат для відновлення нормального фізичного стану об'єкта шляхом заміни конструктивних елементів.

Модернізація передбачає удосконалення діючого устаткування до рівня сучасних вимог виробництва з метою запобігання моральному зносу.

Розширення діючого підприємства передбачає будівництво нових додаткових виробництв на діючому підприємстві і розширення існуючих об'єктів з метою створення додаткових або нових виробничих потужностей.

Реконструкція діючого підприємства передбачає переобладнання об'єктів без розширення існуючих будівель і споруд, пов'язане з удосконаленням виробництва та підвищенням техніко-економічного рівня з метою збільшення виробничих потужностей, поліпшення якості, зміни номенклатури продукції без збільшення чисельності працівників при одночасному поліпшенні умов праці та охорони навколишнього середовища.

Технічне переозброєння діючого підприємства передбачає підвищення техніко-економічного рівня окремих виробництв на основі впровадження передових технологій без розширення виробничих площ за проектами і кошторисами на окремі види робіт, які мають ТЕО.

Затрати на технічний огляд, обслуговування і проведення ремонтів основних засобів формують безпосередньо собівартість виробленої продукції.

Підприємства мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, що підлягають амортизації, суму яка не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок року. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2,3,4 чи окремих об'єктів основних засобів групи 1 пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп та окремих об'єктів групи 1 на початок розрахункового кварталу.

У процесі експлуатації основних засобів підприємство несе витрати, пов'язані з:

- ремонтом основних засобів,
- технічним обслуговуванням,
- модернізацією,
- реконструкцією,
- іншими заходами щодо підтримки основних засобів у робочому стані.

Подальші витрати, пов'язані з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів **залежать** тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів і **не залежать** від вартості ремонту та її співвідношення до вартості основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат того періоду, коли вони були понесені.

Збільшення первісно очікуваних економічних вигод може бути досягнуто двома способами:

- 1) збільшення надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкта;
- 2) зменшення витрат, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів.

Прикладами витрат, які включають до первісної вартості об'єкта, є:

- реконструкція об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;

- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється;

- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Класифікація основних засобів з метою нарахування амортизації

Основні засоби класифікують за функціональним призначенням з метою нарахування амортизації на чотири групи.

До першої групи належать будівлі (в тому числі житлові будинки та їх частини – квартири, місця загального користування), споруди, їх структурні компоненти, передавальні пристрої, вартість капітального поліпшення землі.

До другої групи відносять автомобільний транспорт та запасні частини до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше офісне обладнання, устаткування та приладдя до них.

До третьої групи відносять інші основні засоби, що не входять груп 1,2,4.

До четвертої групи належать електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, засоби друку, програмне забезпечення, інші інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів.

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

Наприклад, коли будинок придбано одночасно з землею, на якій він побудований, то земля має необмежений термін корисного використання і тому, на відміну від будинку, не амортизується.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

ПБО 7 визначає **амортизацію** – як систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість основних засобів, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості, тобто суми коштів або вартості 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).

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- очікуваний фізичний і моральний знос;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, наприклад, закінчення терміну оренди цього активу.

Знос та амортизація основних фондів

Безперервний виробничий процес потребує постійного відтворення фізично спрацьованих і технічно застарілих основних фондів. Необхідною умовою їхнього відновлення є поступове відшкодування вартості основних фондів, яке здійснюється через амортизаційні відрахування (амортизацію),

Амортизація - це процес перенесення вартості основних фондів на вартість новоствореної продукції з метою їхнього повного відновлення. Для відшкодування вартості зношеної частини основних фондів підприємства відраховують певні суми грошей відповідно до розмірів їхнього зносу (фізичного та морального), які вносять до собівартості новоствореної продукції.

Ці відрахування називаються амортизаційними. Після реалізації створеної продукції частина грошової суми, що відповідає первісній вартості основних фондів, відокремлюється і накопичується до певної величини, яка в основному відповідає первісній вартості основних фондів. Накопичені амортизаційні відрахування і є джерелом відновлення основних фондів.

Амортизаційні відрахування здійснюються за певними нормами.

Норма амортизації - це встановлений річний (квартальний) відсоток відшкодування вартості зношеної частини основних фондів. Норми амортизації, які застосовуються на підприємстві, мають бути економічно обґрунтованими і спрямованими на своєчасне відшкодування основних фондів.

У сучасних умовах господарювання підприємства повинні здійснювати нарахування амортизації згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» - у податковому обліку та згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» - в бухгалтерському обліку.

Цим законом норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- група 1 - 2 відсотки;
- група 2 - 10 відсотків;
- група 3 - 6 відсотків;
- група 4 - 15 відсотків.

Суб'єкт господарювання може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують вказаних норм.

У 2004 році згідно із Законом України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» підприємства застосовують сім норм амортизації залежно від часу здійснення витрат на придбання основних фондів (табл. 4.6)

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля.

Таблиця 4.6 – Норми амортизації з 2004 р.

Придбані до 01.01.04р.		Придбані після 01.01.04 р.		
Група основних фондів	Норма, %	Група основних фондів	Нові об'єкти	Об'єкти, що були в
			Норма, %	
1	1,25	1	2	1,25
2	6,25	2	10	6,25
3	3,75	3	6	3,75
4	15	4	15	15

Амортизація основних фондів груп 2,3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

З 1 липня 2000 р., з набуттям чинності Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», підприємства України здобули право самостійно обирати методи нарахування амортизації.

Відтепер підприємства можуть нараховувати амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) за такими методами:

1) **прямолінійним**, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

При використанні цього методу вартість об'єкта основних засобів списується однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації. Це найпоширеніший метод нарахування амортизації основних засобів підприємств і організацій.

Перевагами прямолінійного методу є передусім простота розрахунку амортизації, а також можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді, що є зручно.

Прямолінійний метод зручно використовувати для нарахування амортизації на такі об'єкти основних засобів, як нерухомість.

Недоліки цього методу полягають у тому, що при його застосуванні не враховується моральний знос об'єкта, а також необхідність збільшення затрат на ремонт в останні роки експлуатації основних засобів в порівнянні з першими;

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації.

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеню кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{ліквідаційна вартість}}{\text{первісна вартість}}} \quad (4.2)$$

де n - кількість років корисного використання об'єкта основних засобів.

Метод зменшення залишкової вартості ґрунтується на тому, що новий об'єкт основних засобів дає велику віддачу на початку терміну експлуатації і тому економічно обґрунтовано нарахування більшої суми амортизації у першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі. Цей метод слід використовувати у разі, коли передбачається наявність ліквідаційної вартості;

3) **прискореного зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та подвоєної річної норми амортизації. Річна норма визначається виходячи із норми амортизації, обчисленої за прямолінійним методом або діленням 100 на кількість років корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів;

4) **кумулятивним**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишається до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років — це сума порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт (наприклад, число років 5, сума чисел років дорівнює: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$).

Кумулятивний метод амортизації, методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості є методами прискореної амортизації основних засобів і найбільш привабливими для підприємств, оскільки протягом перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, що відноситься на собівартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. При цьому в останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються витрати на їхнє утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва протягом терміну використання таких основних засобів;

5) **виробничим**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів.

Виробничий метод нарахування амортизації доцільно застосовувати у разі, коли обсяги виконання робіт (виготовлення продукції та надання послуг) можуть бути визначені достатньо точно.

Приклад 4.5

Підприємство придбало вантажний автомобіль первісною вартістю 20 000 грн. і розраховує використовувати його протягом 8 років, після чого розібрати його на запасні частини, сума яких, за попередньою оцінкою, може скласти 3 000 грн., а витрати, пов'язані з розбиранням, можуть скласти 500 грн.

У цьому випадку сума, що амортизується, буде дорівнювати

$$20\,000 - (3\,000 - 500) = 17\,500 \text{ грн.}$$

На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку або, коли ліквідаційна вартість об'єкта становить несуттєву суму, зазвичай вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно, з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

В ПБО 7 наведені такі методи амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів):

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний;
- виробничий.

Приклад 4.6

За умовою прикладу 3 підприємство отримало верстат справедливою вартістю 3000 грн. Первісна вартість з урахуванням витрат на транспортування та монтаж склала 3400 грн. Строк експлуатації отриманого об'єкта 5 років. Ліквідаційна вартість = 0. Метод амортизації – прямолінійний.

$$\text{Тоді сума амортизації за перший місяць} = 3\,400 / 5 \times 12 = 57.$$

$$\text{Сума доходу від безоплатно одержаних активів за місяць} = 3\,000 / 5 \times 12 = 50.$$

У такому випадку нарахування амортизації буде відображено:

Таблиця 4.7 – Нарухування амортизації

Зміст операції	Сума, грн
Нарахована амортизація на безоплатно одержаний об'єкт основних засобів	57
Дохід від використання безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	50

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат одночасно з нарахуванням амортизації на об'єкти зовнішнього благоустрою та житлові будинки, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із зменшенням додаткового капіталу, а за його недостатності – статутного капіталу.

У випадку, якщо окремі компоненти основних засобів мають термін корисного використання, відмінний від терміну корисного використання всього об'єкта, вони амортизуються окремо від нього. При цьому можливе використання інших методів амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів

На підставі п. 27 ПБО 7 амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується з використанням *прямолінійного або виробничого методу*. Крім того, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єктів у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості. Тобто для малоцінних необоротних матеріальних активів можуть застосовуватися прямолінійний або виробничий метод нарахування зносу, або існуюча раніше система нарахування зносу.

Вибуття основних засобів

Відповідно до п.33 ПБО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу,
- безоплатної передачі, або
- невідповідності критеріям визнання активом.

Якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, то вони ліквідуються.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між доходом від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Нижче розглянемо на умовному числовому прикладі порядок відображення вибуття об'єктів основних засобів.

Приклад 4.7

На балансі підприємства “N” є верстат первісною вартістю 17 300грн., накопичений знос 5 600 грн.

Можливі варіанти вибуття основних засобів

Варіант 1.

Підприємство “N” продає за грошові кошти верстат. Договірна вартість – 18 000 грн. Перша подія – відвантаження основних засобів.

Таблиця 4.8 – Вибуття основних засобів - продаж

Зміст операції	Сума, грн.
Дохід від продажу верстата	18 000
Сума податкових зобов'язань з ПДВ	3 000
Знос верстата	5 600
Залишкова вартість верстата	11 700
Виручка від покупця за проданий верстат	18 000

Прибуток від продажу верстата склав 3300 грн.

У разі, якщо ціна реалізації менша ніж залишкова вартість фінансовим результатом від реалізації основних засобів буде збиток.

Варіант 2.

У результаті аварії верстат став непридатним і було прийнято рішення про його ліквідацію.

Витрати на демонтаж верстата склали 860 грн., після демонтажу залишилися деякі деталі, що можуть бути ще використані, на суму 450 грн.

Таблиця 4.9 – Вибуття основних засобів - ліквідація

Зміст операції	Сума, грн.
Знос ліквідованого верстата	5 600
Залишкова вартість ліквідованого верстата	11 700
Витрати, пов'язані з ліквідацією верстата	860
Сума ПДВ	2 340
Отримано матеріали в результаті ліквідації основних засобів	450

Отже, збиток від ліквідації верстата складає 14 450 грн.

Варіант 3.

Підприємство “N” безоплатно передало технічному училищу для навчальних цілей верстат.

Таблиця 4.10 – Вибуття основних засобів - безоплатна передача

Зміст операції	Сума,грн.
Знос безоплатно переданого верстата	5 600
Залишкова вартість безоплатно переданого верстата	11 700
Сума податкових зобов'язань з ПДВ, виходячи з залишкової вартості	2 340

Збиток від безоплатної передачі верстата складає 14 040 грн.

Варіант 4.

Підприємство “N” виступило засновником підприємства “Z”. У вигляді внеску до статутного фонду було внесено верстат, справедлива вартість якого визначена в сумі 15000 грн.

Таблиця 4.11 – Вибуття основних засобів - внесок до статутного фонду

Зміст операції	Сума,грн.
Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внеску основних засобів	15 000
Знос переданого верстата	5 600
Залишкова вартість переданого верстата	11 700

Прибуток становить 3300 грн.

ТЕМА 5. СКЛАД, СТРУКТУРА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ОБОРОТНИХ КОШТІВ

Оборотні кошти - це кошти, авансовані в оборотні виробничі фонди і фонди обігу для забезпечення безперервності процесу виробництва, реалізації продукції та отримання прибутку.

До **оборотних виробничих фондів належать**: сировина, основні й допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини для ремонтів, малоцінні й швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, витрати майбутніх періодів.

Фонди обігу - це залишки готової продукції на складах підприємств, відвантажені, але не оплачені покупцями товари, залишки коштів підприємств на поточному рахунку в банку, касі, у розрахунках, у дебіторській заборгованості, а також вкладені в короткострокові цінні папери.

Склад оборотних коштів - це сукупність вартості окремих елементів оборотних виробничих фондів і фондів обігу.

Структура оборотних коштів - це питома вага вартості окремих статей оборотних виробничих фондів і фондів обігу в загальній сумі оборотних коштів.

У різних галузях народного господарства співвідношення оборотних коштів має свою специфіку. Це пояснюється особливостями організації виробництва, постачання, збуту та системи розрахунків.

Для забезпечення безперервності процесу виробництва і реалізації виготовленої продукції необхідно досягти оптимального співвідношення оборотних коштів у сфері виробництва й обігу. У цілому в народному господарстві України у 2002 році в структурі оборотних коштів товарно-матеріальні цінності становили 21,6%, дебіторська заборгованість - 69,5, грошові кошти - 3,9, поточні фінансові інвестиції - 1,7 та інші оборотні кошти - 3,3%.

Таблиця 5.1

Структура оборотних коштів

Показники	1995р.	1997р.	1998р.	1999р.	2000р.	2001р.	2002р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Оборотні кошти	100	100	100	100	100	100	100
Товарно-матеріальні цінності	44,2	36,4	28,4	24,8	23,9	23,1	21,6
Відвантажені товари та надані послуги	17,0	11,6	4,2	2,3	-	-	-
Дебіторська заборгованість	28,3	47,5	62,1	67,1	65,9	68,5	69,5
Поточні фінансові інвестиції	-	-	-	-	-	1,5	1,7
Грошові кошти	5,9	1,8	2,0	2,2	3,5	3,4	3,9
Інші оборотні кошти	4,6	2,7	3,3	3,6	6,7	3,5	3,3

Оборотні кошти підприємств класифікуються за трьома ознаками:

- залежно від участі їх у кругообігу коштів;
- за методами планування, принципами організації та регулювання;
- за джерелами формування.

Відповідно до першої ознаки оборотні кошти поділяються на оборотні кошти, авансовані в оборотні виробничі фонди, та оборотні кошти, авансовані у фонди обігу.

Залежно від методів планування принципів організації та регулювання оборотні кошти поділяються на нормовані та ненормовані.

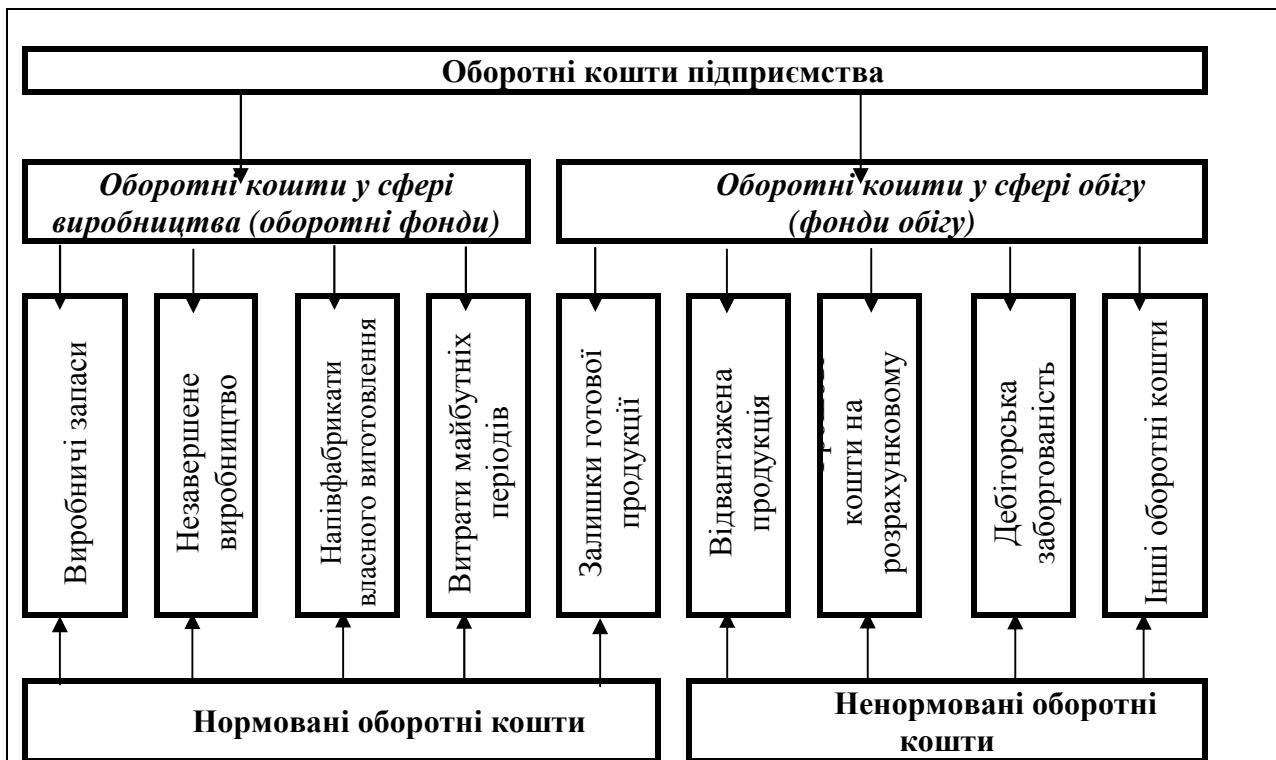


Рис.5.1 - Розподіл оборотних коштів

До **нормованих оборотних коштів** належать кошти, щодо яких, установлюються нормативи запасів: виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів та залишки готової продукції на складах підприємств.

Ненормовані оборотні кошти включають фонди обігу, за винятком готової продукції на складі.

Елементний склад оборотних коштів підприємства показано на рис. 7.1. За джерелами формування оборотні кошти поділяються на:

- власні та прирівняні до власних;
- залучені;
- інші.

Визначення потреби в оборотних коштах

Визначення потреби в оборотних коштах здійснюється через нормування, тобто через розрахунок нормативів.

У разі зниження розміру оборотних коштів можливі перебої в постачанні й виробничому процесі, зменшення обсягу виробництва та прибутку, виникнення прострочених платежів і заборгованості, інші негативні явища в господарській діяльності підприємств.

Надлишок оборотних коштів призводить до нагромадження надмірних запасів сировини, матеріалів; послаблення режиму економії; створення умов для використання оборотних коштів не за призначенням.

Відомі три методи розрахунку нормативів оборотних коштів:

1. Аналітичний (дослідно-статистичний), який передбачав ретельний аналіз наявних товарно-матеріальних цінностей із подальшим, коригуванням фактичних запасів та вилученням із них надлишкових.

2. Коефіцієнтний - полягає в уточненні чинних на початок розрахункового періоду нормативів власних оборотних коштів згідно зі змінами в цьому періоді показників виробництва, що впливають на обсяг цих коштів.

3. Прямого рахунку - це науково обґрунтований розрахунок нормативів за кожним нормованим елементом оборотних коштів (виробничими запасами, незавершеним виробництвом, витратами майбутніх періодів, залишками готової продукції). В умовах досягнутого організаційно-технічного рівня виробництва в практичній діяльності суб'єктів господарювання метод прямого рахунку є основним, інші методи розрахунків використовуються здебільшого як допоміжні.

Для забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції на підприємстві створюються виробничі запаси. У складі виробничих запасів найбільшу питому вагу мають *сировина, матеріали* й *покупні напівфабрикати*.

Норматив оборотних коштів у виробничих запасах визначається за формулою:

$$НОК = C_0 C \times НЗ, \quad (5.1)$$

де *НОК* - норматив оборотних коштів для сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів, тис. грн;

C₀C - середньодобове споживання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, тис. грн;

НЗ - норма запасу, днів.

Середньодобове споживання сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів визначається за кошторисом витрат на виробництво і розраховується за формулою:

$$C_0 C = ЗРП / 360 \quad (5.2)$$

де *C₀C* - середньодобове (середньоденне) споживання певного виду ресурсів тис. грн;

ЗРП - загальна річна потреба в даному виді ресурсів, тис. грн.

На підприємстві існує декілька видів виробничих запасів: транспортний, підготовчий, технологічний, поточний (складський) та резервний (страховий) запас.

Транспортний запас створюється на період часу знаходження матеріалів у дорозі з моменту одержання їх у постачальника (з моменту оплати) до фактичного прибуття вантажу на підприємство і не перевищує двох днів.

На практиці величина нормативу оборотних коштів, вкладених у транспортний запас, визначається на основі фактичних даних за попередній рік:

$$TZ = C_d C \times T_{тр}, \quad (5.3)$$

де TZ - розмір оборотних коштів, вкладених у транспортний запас, грн;
 $T_{тр}$ - термін транспортування, днів.

Підготовчий запас створюється на період, необхідний для розвантаження, сортування, складання та прийняття матеріалів на склад підприємства. Норматив оборотних коштів, вкладених у нього, визначається за формулою:

$$ПЗ = C_d C \times T_{підгот}, \quad (5.4)$$

де $ПЗ$ - норматив оборотних коштів, вкладених у підготовчий запас, грн;
 $T_{підгот}$ - термін на розвантаження, сортування, складання та прийняття матеріалів на склад, днів.

Технологічний запас створюється на час підготовки виробничих запасів до використання їх у технологічному процесі. Розмір оборотних коштів у ньому визначається таким чином:

$$TZ = C_d C \times T_{технол}, \quad (5.5)$$

де TZ - норматив оборотних коштів, вкладених у технологічний запас, грн;
 $T_{технол}$ - термін підготовки, днів.

Поточний (складський) запас створюється для забезпечення безперебійного процесу виробництва необхідними матеріальними ресурсами на період часу між окремими поставками виробничих запасів від постачальників. Середній інтервал між поставками визначається шляхом ділення кількості днів у місяці (30) на число визначених договором поставок. Наприклад, якщо умовами договорів між постачальниками і підприємством передбачено надходження матеріалів 3 рази на місяць, то, їх поточний запас має дорівнювати 10 дням (30/3). До нормативу оборотних коштів, як правило, входить середній поточний запас у розмірі 50% інтервалу між поставками ресурсів від постачальників (дата чергового одержання матеріалів, останній день інтервалу збігається з мінімальним (нормативним) запасом).

Резервний (страховий) запас створюється для забезпечення безперервності виробництва при виникненні непередбачених перебоїв із постачанням підприємства виробничими запасами від постачальників. Резервний (страховий) запас визначається двома способами:

1) за середнім відхиленням фактичних строків поставки від передбачених договором;

2) за періодом, необхідним для термінового оформлення замовлення та доставки матеріалів від виробника до споживача.

Норматив оборотних коштів, вкладених у резервний запас, визначається за формулою:

$$PЗ = C_0 C \times T, \quad (5.6)$$

де $PЗ$ - норматив оборотних коштів, вкладених у резервний (страховий) запас, грн;

$T_{рез}$ - дні резервного запасу (період зриву поставок).

На підставі норм, обчислених за всіма видами запасів, визначається норматив оборотних коштів для окремих видів, груп і в цілому на сировину, основні матеріали і покупні напівфабрикати. На підприємствах загальна потреба в оборотних коштах визначається за допомогою спеціального розрахунку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Розрахунок загальної потреби в оборотних коштах для основних матеріалів

Види матеріальних цінностей	Середньо добове (одноденне) споживання, тис. грн.	Норми оборотних коштів, днів						Потреба в оборотних коштах, тис. грн (гр. 2 × гр. 8)
		Транспортний запас	підготовчий запас	Технологічний запас	поточний (складський) запас	резервний (страховий) запас	разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
А	15,5	3	2	4	10	5	24	372,0
Б	7,8	2	2	2	8	4	18	140,4
В	10,5	1	1	2	14	7	25	262,5
Г	9,1	4	2	2	12	6	26	236,6
Д	8,4	2	1	2	6	3	14	117,6
Усього	51,3	×	×	×	×	×	22	1129,1

Примітка. Сума оборотних коштів на сировину, матеріали і покупні напівфабрикати дорівнює 1129,1 тис. грн, а середня норма оборотних коштів становить 22 дні (1129,1/51,3).

Розрізняють максимальний виробничий запас, середній і мінімальний.

Максимальний виробничий запас розраховується за формулою:

$$Z_{\max} = C_0 C \times (T_{тр} + T_{пост} + T_{технол} + T_{рез}), \quad (5.7)$$

де $T_{пост}$ – інтервал поставки в днях

Середній запас:

$$Z_c = C_0 C \times \left(T_{мр} + \frac{T_{пост}}{2} + T_{технол} + T_{рез} \right) \quad (5.8)$$

Мінімальний запас:

$$Z_{\min} = C_0 C \times (T_{мр} + T_{технол} + T_{рез}). \quad (5.9)$$

Визначення нормативів оборотних коштів у запасних частинах та інструменті, у швидкозношуваних та малоцінних предметах відрізняється від методики нормування оборотних коштів у виробничих запасах. Так, норматив

запасних частин та інструменту для ремонту визначається множенням фактичних витрат певного виду запасних частин або інструменту в базовому році на індекс виробничої програми і індекс зниження частки витрат ресурсів у розрахунковому (плановому) році:

$$H_{з.ч.і.} = B_{ф} \times I_{в.п} \times I_{в.р} \quad (5.10)$$

де $H_{з.ч.і.}$ - норматив запасних частин, інструменту, грн;

$B_{ф}$ - фактичні витрати певного виду запасних частин (інструменту), грн;

$I_{в.п}$ - індекс виробничої програми у розрахунковому (плановому) році;

$I_{в.р}$ - індекс зниження частки витрат певного ресурсу у розрахунковому (плановому) році.

Загальними принципами **нормування оборотних коштів у швидкозношуваних та малоцінних предметах** є такі

1) окреме визначення норм для матеріальних цінностей, що зберігаються на складі підприємства, і тих, що використовуються (експлуатуються) у виробництві;

2) грошова оцінка складських запасів за повною їхньою вартістю (собівартістю), а предметів, що використовуються у виробництві, — у розмірі 50% їхньої первісної вартості;

3) відмова від нормування у днях споживання предметів, які використовуються (експлуатуються), і розрахунок норм для окремих їх груп на основі коефіцієнтів, що характеризують залежність розміру запасу від чисельності працівників, кількості робочих місць, вартості окремих видів устаткування тощо.

Норматив оборотних коштів у незавершеному виробництві розраховується за формулою:

$$H_{нзв} = \frac{BC}{D_n} \times T_{ц} \times K_{нзв} \quad (5.11)$$

де $H_{нзв}$ - норматив оборотних коштів у незавершеному виробництві, грн;

BC - виробнича собівартість продукції, випущеної за певний період (місяць, квартал, рік), грн;

$T_{ц}$ - тривалість виробничого циклу, днів;

D_n - дні відповідного періоду;

$K_{нзв}$ - коефіцієнт наростання витрат.

Указаний норматив можна розрахувати ще й за такою формулою:

$$H_{нзв} = T \Pi_{сд} \times T_{ц} \times K_{нзв} \quad (5.12)$$

де $T \Pi_{сд}$ - середньодобовий випуск товарної продукції за її виробничою собівартістю.

Коефіцієнт наростання витрат (собівартості незавершеного виробництва) дорівнює:

$$K_{не} = \frac{B_n + \frac{B_p}{2}}{B_n + B_p} \quad \text{або} \quad K_{не} = \frac{B_n + 0,5 B_p}{BC} \quad (5.13)$$

де B_n - первісні витрати (одноразово зроблені на початку виробничого циклу);

B_p - решта витрат, що були здійснені до закінчення виробництва продукції.

Первісні витрати та решта витрат, що були здійснені при виготовленні продукції, становлять виробничу собівартість (BC).

Коефіцієнт наростання витрат (співвідношення середньої собівартості незавершеного виробництва і собівартості готової продукції) потребує спеціальних попередніх розрахунків. Найточніше його можна визначити через розподіл витрат за днями виробничого циклу [9]. З цією метою за даними кошторису витрат на виробництво всі витрати розподіляють на одноразові (вартість сировини та основних матеріалів, що входять до процесу виробництва із самого його початку) і такі, що поступово зростають (решта витрат). Якщо витрати на заробітну плату та обслуговування виробництва важко розрахувати в розрізі днів виробничого циклу, то їх умовно розподіляють однаковими частинами на кожний день циклу.

Приклад 5.1

Розглянемо методику визначення коефіцієнта наростання витрат на умовному прикладі.

Припустимо, що собівартість якогось виробу становить 50000 грн, а середня тривалість виробничого циклу - 5 днів. Розподіл витрат за днями виробничого циклу подано в табл. 5.3.

Таблиця 5.3.

Розподіл витрат на виготовлення виробу за днями виробничого циклу

Дні виробничого циклу	Щоденні витрати	Сума витрат нарастаючим підсумком
1	2	3
Перший	35000	35000
Другий	2000	37000
Третій	2500	39500
Четвертий	5000	44500
П'ятий	5500	50000
Усього	50000	206000

За цих умов середня собівартість незавершеного виробництва дорівнюватиме 41200 грн (206000 : 5), а коефіцієнт наростання витрат - 0,82 (41200 : 50000). На підприємствах, де виготовляється матеріаломістка продукція коефіцієнт наростання витрат розраховують спрощеним варіантом із застосуванням вказаних вище формул. Так, виходячи з даних таблиці 7.2, коефіцієнт наростання витрат дорівнюватиме:

$$\frac{35000 = 0,5 \times (50000 - 35000)}{50000} = 0,85$$

Як видно із розрахунків, похибка розрахунків не суттєва - лише 0,03 (0,85-0,82), вона цілком допустима для таких практичних розрахунків.

Норматив оборотних коштів у витратах майбутніх періодів розраховується виходячи із залишків коштів на початок періоду і суми витрат, які будуть здійснені в плановому періоді за вирахуванням суми майбутнього погашення витрат за рахунок собівартості продукції. Норматив оборотних коштів у витратах майбутніх періодів розраховується за формулою:

$$H_{в.м.п} = B_{поч} + B_{пл} - B_{пог.пл}, \quad (5.14)$$

де $H_{в.м.п}$ - норматив витрат майбутніх періодів, грн;

$B_{поч}$ - залишок витрат на початок планового періоду, грн;

$B_{пл}$ - витрати, які будуть здійснені у плановому періоді, грн;

$B_{пог.пл}$ - витрати, які будуть погашені за рахунок собівартості у плановому періоді.

Норматив оборотних коштів у залишках готової продукції визначається як добуток середньоденного випуску продукції (за виробничою собівартістю) на норму запасу готової продукції на складі в днях.

$$H_{з.п.} = П_{сд} \times НЗ \quad (5.15)$$

де $H_{з.п.}$ - норматив залишків готової продукції, грн;

$П_{сд}$ - середньоденний випуск продукції, грн;

$НЗ$ - норма запасу готової продукції на складі, днів.

Таким чином, сукупний *норматив власних оборотних коштів* підприємства на розрахунковий (плановий) період дорівнює сумі нормативів, розрахованих для окремих елементів: виробничих запасів, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів та залишків готової продукції.

Оцінка ефективності використання оборотних коштів виробничих підприємств

Ефективність використання оборотних коштів на підприємстві характеризується *швидкістю їхнього обороту (оборотністю)*.

Прискорення оборотності цих коштів зумовлює

1) збільшення обсягу продукції на кожну грошову одиницю поточних витрат підприємства;

2) вивільнення частини коштів, і завдяки цьому, створення додаткових резервів для розширення виробництва.

Розглянемо показники ефективного використання оборотних коштів.

Коефіцієнт оборотності (кількість оборотів), що розраховується шляхом ділення вартості реалізованої продукції за діючими оптовими цінами за певний період на середній залишок оборотних коштів за той самий період.

Коефіцієнт оборотності показує, скільки оборотів здійснили оборотні кошти за певний період, і розраховується за формулою:

$$K_{об} = \frac{РП}{ОК}, \quad (5.16)$$

де $K_{об}$ - коефіцієнт оборотності, оборотів;

$РП$ - вартість реалізованої продукції, грн;

$ОК$ - середній залишок оборотних коштів, грн.

Середній залишок оборотних коштів розраховують за формулою середньої хронологічної:

$$ОК = \frac{\frac{ОК_1}{2} + ОК_2 + \dots + ОК_{n-1} + \frac{ОК_n}{2}}{n-1}, \quad (5.17)$$

де $ОК_{1, \dots, n-1}$ - розмір оборотних коштів на початок кожного місяця (кварталу) розрахункового переду, грн;

$ОК_n$ - величина оборотних коштів на початок першого місяця (кварталу) наступного переду, грн;

n - загальна кількість місяців (кварталів).

Розрахунковим періодом, за який визначають обсяг реалізованої продукції та середні залишки оборотних коштів, може бути місяць (30 днів), квартал (90 днів) та рік (360 днів).

Показником, оберненим коефіцієнту оборотності, є **коефіцієнт завантаження оборотних коштів**. Він показує, скільки оборотних коштів припадає на одну грошову одиницю реалізованої продукції за певний період. Розмір цього показника обчислюється за формулою:

$$K_{зав} = \frac{ОК}{РП} \quad (5.18)$$

Тривалість одного обороту (швидкість обороту) оборотних коштів визначається як співвідношення кількості днів у розрахунковому періоді і коефіцієнта оборотності за той же період:

$$T_{об} = \frac{ДП}{K_{об}} \quad \text{або} \quad T_{об} = \frac{\frac{ДП}{РП}}{ОК} = \frac{ДП \times ОК}{РП}, \quad (5.19)$$

де $T_{об}$ — тривалість одного обороту, днів;
ДП — дні періоду.

Для характеристики економічної ефективності використання оборотних коштів може бути використаний показник **рентабельності** (віддачі) оборотних коштів, який являє собою відношення прибутку від реалізації продукції до середніх залишків оборотних коштів:

$$P_{ок} = \frac{П_{рп}}{ОК} \times 100\%, \quad (5.20)$$

де $P_{ок}$ - рентабельність оборотних коштів, %;
 $П_{рп}$ - прибуток від реалізації продукції, грн.

Для розрахунку рентабельності оборотних коштів можна використовувати різні види прибутку, основні з них - валовий та чистий. Залежно від цього отримуємо і відповідні показники рентабельності оборотних коштів - валову або чисту рентабельність.

У результаті прискорення оборотності оборотних коштів відбувається процес вивільнення їх з обороту, а при сповільненні - в оборот залучаються додаткові кошти. Вивільнення оборотних коштів може бути абсолютним і відносним.

Абсолютне вивільнення оборотних коштів відображає пряме зменшення залишків оборотних коштів порівняно з їхнім нормативом (або із залишками попереднього періоду).

Відносне вивільнення оборотних коштів з обороту відображає:

- стабільність оборотних коштів при зростанні обсягів реалізації продукції;
- зростання залишків оборотних коштів при випереджаючих темпах зростання обсягів реалізованої продукції.

Ефективне використання оборотних коштів дав змогу підприємству зекономити значні суми грошових коштів, збільшити обсяги виробництва та реалізації продукції без додаткових фінансових ресурсів.

ТЕМА 6. ТРУДОВІ РЕСУРСИ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ПРАЦІ РОБІТНИКІВ

Під терміном «**трудові ресурси**» розуміють частину працездатного населення України, що володіє сукупністю фізичних і духовних здібностей, загальноосвітніми і професійними знаннями для роботи в народному господарстві, включаючи людей, старших і молодших працездатного віку, зайнятих в суспільному виробництві. Трудові ресурси вважаються головною продуктивною силою суспільства.

Також *під трудовими ресурсами* в умовах ринкової економіки необхідно розуміти як усю сукупність найманих працюючих осіб, так і власників, що вкладають свою працю, фізичні і розумові здібності, знання і навички, а також грошові заощадження в проведення господарсько-фінансової діяльності підприємства. До трудових ресурсів в Україні, як і в більшості країн світу, відносять працездатне населення у працездатному віці.

Для аналізу персоналу використовуються наступні характеристики.

Чисельність працівників є найважливішим кількісним показником, що характеризує стан і рух трудових ресурсів підприємства. Чисельність виміряється такими показниками, як облікова, явочна і середньооблікова чисельність працівників.

Облікова чисельність працівників підприємства - це показник чисельності працівників облікового складу на певне число чи дату. Цей показник враховує чисельність усіх працівників підприємства, прийнятих на постійну, сезонну і тимчасову роботу відповідно до укладених трудових договорів (контрактів).

Явочний склад характеризує число працівників облікового складу, що з'явилися на роботу в даний день, включаючи відряджених. Це необхідна чисельність робітників для виконання виробничого змінного завдання по випуску продукції.

Середньооблікова чисельність - це чисельність працівників у середньому за визначений період (місяць, квартал, з початку року, за рік). Середньооблікова чисельність працівників за місяць визначається як відношення підсумовуваної чисельності працівників облікового складу за кожний календарний день місяця, включаючи святкові і вихідні дні, та числа календарних днів місяця.

Зміна складу і структури трудових ресурсів підприємства не є постійною величиною, вона змінюється відповідно до змін умов господарювання і характеризується показниками руху трудових ресурсів: коефіцієнтом обігу з вибуття; коефіцієнтом обігу з прийому; коефіцієнтом плинності кадрів.

Коефіцієнт обороту з вибуття визначається відношенням" кількості працівників, звільнених із усіх причин за звітний період до середньооблікової чисельності працівників за той же період.

Коефіцієнт обороту з прийому визначається відношенням кількості працівників, прийнятих на роботу за звітний період, до середньооблікової чисельності працівників за той же період.

Коефіцієнт плинності кадрів визначається відношенням чисельності працівників підприємства (цеху, ділянки), що вибули за власним бажанням чи звільнені за порушення трудової дисципліни за даний період, до середньооблікової чисельності за той же період.

Продуктивність праці

Продуктивність праці це виготовлення продукції (послуг) одиницею виробництва за певний період, або кількість затраченої праці на виготовлення одиниці продукції.

Вона характеризує:

- досягнутий рівень розвитку матеріально-технічної бази виробництва,
 - ефективність використання трудового потенціалу і досягнень науково-технічного прогресу,
- і є основою росту національного доходу, реальних доходів населення і соціального розвитку країни.

Продуктивність індивідуальної праці - продуктивність конкретної живої праці і вимірюється кількістю продукції (послуг), яка виробляється за одиницю часу (виробіток), чи кількістю робочого часу, що витрачена на виготовлення продукції (трудомісткість).

Продуктивність загальної праці - відношення виробленого за розрахунковий період (в основному за рік) національного валового доходу до кількості працівників, зайнятих у сфері виробництва.

Рівень продуктивності праці визначається через прямі та обернені показники.

До *прямих показників* належить виробіток продукції (послуг), безпосередньо продуктивність праці. Продуктивність праці визначається у натуральних, вартісних і нормативних показниках.

Виробіток - це кількість виробленої продукції, що припадає на одного середньооблікового працівника за певний період.

До *обернених показників* належить трудомісткість, яка поділяється на планову, фактичну і нормативну.

Трудомісткість - це показник, що характеризує затрати часу на одиницю продукції - обернений показник виробітку.

Розрізняють наступні **види трудомісткості**:

1. **Технологічна трудомісткість** включає всі затрат праці основних робітників - як відрядників, так і почасовиків

2. **Трудомісткість обслуговування виробництва** включає всі затрати праці допоміжних робітників.

3. **Виробнича трудомісткість** - це всі затрати праці основних і допоміжних робітників:

4. **Трудомісткість управління виробництвом** включає затрати праці керівників, спеціалістів, службовців.

5. *Повна трудомісткість* - це трудові затрати всіх категорій промислово-виробничого персоналу:

За характером і призначенням розрізняють нормативну, фактичну й планову трудомісткості.

Нормативна трудомісткість визначає затрати праці на виготовлення одиниці продукції або виконання певного обсягу робіт, розраховані згідно з чинними нормами.

Фактична трудомісткість визначає фактичні затрати праці на виготовлення одиниці продукції або виконання певного обсягу робіт.

Планова трудомісткість характеризує затрати праці на виготовлення одиниці продукції або виконання певної роботи з урахуванням можливої зміни нормативної трудомісткості шляхом здійснення заходів, передбачених комплексним планом підвищення ефективності виробництва.

Залежно від можливості впливу на діяльність суб'єктів господарювання усі фактори зростання продуктивності праці поділяють на дві узагальнюючі групи - зовнішні та внутрішні.

До групи зовнішніх факторів належать ті, що об'єктивно перебувають поза контролем окремого підприємства (загальнодержавні та загальноекономічні - законодавство; політика і стратегія; ринкова інфраструктура; макроструктурні зрушення в суспільстві; природні ресурси тощо),

до внутрішніх - ті, на які підприємство може безпосередньо впливати (характер продукції, технологія та обладнання, матеріали й енергія, персонал, організація виробництва і праці, система мотивації тощо).

Усі фактори зростання продуктивності праці на підприємствах можна об'єднати у такі групи:

1) *матеріально - технічні* (вдосконалення техніки та технології, застосування нових видів сировини й матеріалів та ін.);

2) *організаційні* (поглиблення спеціалізації, комбінування, вдосконалення системи управління, організації праці та ін.);

3) *економічні* (вдосконалення методів планування, систем оплати праці, участі працівників у прибутках та ін.);

4) *соціальні* (створення відповідного морально-психологічного клімату, нематеріальне заохочення, поліпшення системи підготовки та перепідготовки персоналу та ін.);

5) *природні умови та географічне розміщення підприємств* (ця група факторів виділяється й аналізується на підприємствах добувних та деяких переробних галузей промисловості).

Розрізняють *три методи вимірювання продуктивності праці*, які залежать від специфіки виробництва та способу визначення обсягів виробничої продукції:

1. Сутність **натурального методу** полягає в тому, що обсяг виробленої продукції і продуктивність праці розраховуються в натуральних одиницях (штуках, тоннах, метрах тощо). Відповідно, цей метод має широке застосування за умови вироблення однорідної продукції.

2. Трудовий метод найчастіше використовується коли обсяг робіт визначається в нормо-годинах.

3. Вартісний (грошовий) метод ґрунтується на використанні вартісних показників обсягу продукції (валова, товарна, реалізована та чиста продукція).

Перевагою цього методу є можливість порівняння різнорідної продукції з витратами на її виготовлення як на окремому підприємстві

2. Поняття «доходи населення», їх види

При визначенні напрямку і пріоритетів в економіці і соціальній політиці держави найбільш важливим є саме **рівень життя населення**, що характеризує рівень розвитку, ступінь забезпечення матеріальних, духовних і соціальних потреб населення.

Умови, необхідні для поліпшення якості життя, включають, крім споживання товарів і послуг, також соціальні результати економічного розвитку, а саме: тривалість життя, рівень захворюваності, умови й охорону праці, забезпечення прав людини і т. ін.

Система кількісних і якісних показників рівня життя складає:

обсяг споживання матеріальних благ і послуг;

- рівень споживання продуктів харчування і непродовольчих товарів;
- реальні доходи населення;
- розмір заробітної плати, доходи з інших джерел (пенсії, допомоги, стипендії, реалізація продуктів особистого підсобного господарства, дивіденди, відсотки на інвестування у виробництво);
- умови праці, житлові умови, освіта, охорона здоров'я.

Вартісним показником рівня життя населення є загальне споживання матеріальних благ і послуг. Цей показник забезпечує взаємне ув'язування показників добробуту населення.

Доходи населення в ринковій економіці являють собою сукупність надходжень грошових і натуральних засобів за визначений проміжок часу, що використовуються фізичними особами з метою споживання і нагромадження.

Грошовий дохід родини являє собою надходження коштів у формі оплати праці, соціальних трансфертів, доходів від власності, підприємницької діяльності, продажу продукції особистого підсобного господарства й інших видів (аліментів, гонорарів, благодійної допомоги і т. ін.) за визначений проміжок часу.

Показником матеріальної забезпеченості населення є **сукупні доходи**. Це вартісний показник, до нього входять: оплата праці; соціальні трансферти в грошовій формі; доходи від власності; доходи від підприємницької діяльності; доходи від продажу продукції з особистого підсобного господарства; вартість натуральних надходжень з особистого підсобного господарства; вартість безкоштовних послуг; інші надходження (аліменти, гонорари, благодійна допомога та ін.).

При оцінці величини сукупного доходу, отриманого родинною, *значимим фактором є розмір родини*, тому що він визначає величину душевого доходу.

У політику доходів і заробітної плати необхідно враховувати динаміки номінальних і реальних розташовуваних доходів.

Номинальні доходи включають усю суму кінцевих доходів. Для визначення **реальних доходів** населення номінальні доходи поділяються на індекс споживчих цін.

Індекс споживчих цін - це зміна вартості основних споживчих товарів і послуг за визначений період, виражена у відсотках. Індекс споживчих цін впливає на купівельну спроможність номінальних доходів населення.

Купівельна спроможність номінальних доходів населення відбиває потенційні можливості придбання товарів і послуг населенням, виражені співвідношенням кінцевих доходів з величиною прожиткового мінімуму. Його вартість росте з ростом індексу споживчих цін. Тому ріст індексу споживчих цін свідчить про зниження купівельної спроможності кінцевих доходів населення.

Важливими показниками рівня життя населення є вартість життя і рівень споживання населення. **Вартість життя** - розмір витрат на матеріальні блага і послуги, життєво необхідні людині.

Показником обсягу і структури споживання матеріальних благ і послуг мінімального рівня є прожитковий мінімум.

Прожитковий мінімум складається з продовольчого кошику, непродовольчих товарів і послуг, податків і інших платежів. Сукупний мінімальний обсяг потреб у натуральній формі - це мінімальний споживчий кошик. Його вартісна оцінка - бюджет споживчого мінімуму. Він служить основою для розрахунку мінімальної заробітної плати в країні. Розмір прожиткового мінімуму в системі рівня життя громадян виступає як риса бідності населення.

3. Заробітна плата, її види, функції і принципи організації

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» дано наступне визначення заробітної плати.

Заробітна плата - це винагорода, розрахована, як правило, у грошовому вираженні, що відповідно до трудового договору власник або уповноважений орган виплачує працівникові за виконану роботу.

Значною мірою вона визначається кількістю і якістю витраченої праці, але на неї впливають і чисто ринкові фактори, такі як попит та пропозиція праці, конкретна кон'юнктура, що склалася, територіальні аспекти, законодавчі норми.

До витрат на оплату праці відносяться витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, які обчислюються згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

Джерелом коштів, що направляються на оплату праці працівників підприємств, є доход, отриманий у результаті їхньої господарської діяльності, а для бюджетних організацій - кошти, що виділяються з бюджетів, отримані в результаті їхньої господарської діяльності.

Кошти, спрямовані на оплату праці складають фонд оплати праці, котрий у відповідності до стандарту складається з фонду основної і фонду додаткової заробітної плати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Фонд основної заробітної плати включає:

- заробітну плату, нараховану за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, вироблення, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) працівників і посадових окладів, незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємствах;
- суми процентних або комісійних нарахувань у залежності від обсягу доходів (прибутку), одержуваних від реалізації продукції (робіт, послуг) у випадках, коли вони є основною заробітною платою;
- суми авторського гонорару працівникам мистецтва, редакцій газет і журналів, телеграфного агентства, видавництв, радіо, телебачення й інших підприємств, оплата їхньої праці здійснюється за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві.

Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантії і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Заохочувальні та компенсаційні виплати - це винагорода за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад установлені зазначеними актами норми.

Фонд додаткової заробітної плати включає:

- доплати і надбавки до тарифних ставок і посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством;
- премії працівникам, керівникам, фахівцям, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів;
- винагороди (процентної ставки) за вислугу років, стаж роботи, передбачений законодавством;
- оплату праці працівників, що не знаходяться в штаті підприємства, за виконання робіт відповідно до договорів;
- оплату праці за вихідні, святкові і неробочі дні, понаднормовий час за розцінками, встановленим законодавчими актами;
- суми виплат, зв'язаних з індексацією заробітної плати працівників у межах, передбачених чинним законодавством;
- оплату щорічних і додаткових відпусток відповідно до діючого законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку й ін.;

- заохочувальні і компенсаційні виплати (оплата простоїв не з вини працівників; надбавки і доплати, не передбачені законодавством; винагороди за підсумками роботи за рік; премії за сприяння винахідництву й раціоналізації;
- суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам і інші;
- суми прибутку, спрямованої на придбання акцій (для працівників трудового колективу).

Розрізняють номінальну й реальну заробітну плату.

Номінальна заробітна плата - це сума коштів, виплачуваних працівникам за виконаний обсяг робіт відповідно до кількості і якості витраченої ними праці.

Реальна заробітна плата являє собою сукупність матеріальних і культурних благ, а також послуг, що може придбати працівник на номінальну заробітну плату. Розмір реальної заробітної плати залежить від величини номінальної заробітної плати і рівня цін на предмети споживання і послуги.

Співвідношення і динаміка номінальної і реальної заробітної плати характеризує зміни рівня добробуту в суспільстві.

Мінімальна заробітна плата являє собою законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче якої не може вводитися оплата за виконану працівником місячну, годинну норму праці.

Розмір мінімальної заробітної плати установлюється Верховною Радою України один раз у рік під час затвердження Державного бюджету України. Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання.

Заробітна плата в суспільстві виконує певні функції:

- 1) відтворювальну - забезпечення працівників і членів їхніх родин необхідними життєвими благами;
- 2) стимулюючу - зв'язану з установленням залежності заробітної плати працівника від його внеску в результат діяльності підприємства;
- 3) ресурсорозміщувальну: сутність її складається в розміщенні трудових ресурсів (на підприємствах, у галузях);
- 4) формування платоспроможного попиту населення - ув'язування платоспроможного попиту з пропозицією споживчого ринку.

При організації заробітної плати необхідно керуватися наступними принципами:

- рівна оплата за рівну працю за кількістю і якістю, незалежно від приналежності до статі, віку й інших ознак;
- ріст реальної заробітної плати в результаті підвищення ефективності виробництва за рахунок поліпшення кількісних і якісних показників виробництва і праці, що дозволяє періодичного підвищувати тарифні ставки і оклади, збільшувати мінімальну заробітну плату;

- перевищення росту продуктивності праці в порівнянні з ростом заробітної плати, що є об'єктивною закономірністю розширеного відтворення, необхідною умовою підвищення життєвого рівня населення,

1. Тарифна система оплати праці

Тарифна система оплати праці являє собою сукупність нормативів, за допомогою яких здійснюється диференціація і регулювання рівня заробітної плати різних груп і категорій працівників у залежності від складності, кваліфікаційного рівня, умов праці, особливостей і значення окремих виробництв, районів країни. Тарифна система - це сукупність взаємозалежних елементів: тарифно-кваліфікаційні довідники, тарифні сітки і ставки, схеми посадових окладів, надбавки і доплати до тарифних ставок і окладів, районні коефіцієнти тощо.

За допомогою тарифної системи здійснюється єдина державна політика в області організації оплати праці.

Тарифно-кваліфікаційні довідники робіт і професій - це нормативні документи, в яких усі види робіт поділяються на групи в залежності від складності. У даний час діє в народному господарстві України Єдиний тарифно-кваліфікаційний довідник (ЄТКС), що складається з 72 випусків, у яких передбачено більше 5 тисяч професій працівників і виконуваних ними робіт. Перший і другий випуск передбачають наскрізні професії і використовуються на підприємствах усіх галузей народного господарства. Тарифно-кваліфікаційні характеристики професій працівників розроблені стосовно діючих тарифних сіток.

Тарифна сітка являє собою сукупність кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за допомогою яких устанавлюється безпосередня залежність оплати праці від кваліфікації робітників. Тарифні сітки характеризуються числом розрядів, діапазоном тарифної сітки і міжрозрядними співвідношеннями.

Діапазон тарифної сітки являє собою співвідношення між тарифними коефіцієнтами крайніх розрядів. Діапазон тарифної сітки встановлюється з урахуванням вимог до робітників нижчого та вищого розрядів. Він не повинен бути як необґрунтовано широким, що викликало б невиправданий розрив в оплаті праці нижчого й вищого розрядів, так і заниженим, що привело б до зрівнялівки в оплаті праці працівників високої і низької кваліфікації. Діапазон тарифної сітки залежить головним чином від максимальних розходжень у складності виконуваних робіт.

Міжрозрядне співвідношення - це абсолютне і відносне (у відсотках) наростання тарифних коефіцієнтів. Абсолютне наростання визначається шляхом вирахування з тарифного коефіцієнта одного розряду тарифного коефіцієнта попереднього розряду. Відносне наростання кожного наступного тарифного коефіцієнта в порівнянні з попереднім показує, на скільки відсотків рівень оплати робіт (робітників) даного розряду перевищує рівень оплати робіт (робітників) попереднього розряду.

Тарифні ставки являють собою виражений у грошовій формі абсолютний розмір оплати праці різних груп і категорій робітників в одиницю часу (година, день, місяць), тому розрізняють годинні, денні, місячні тарифні ставки за кожним кваліфікаційним розрядом.

У залежності від виробничих умов на підприємстві застосовуються різні види доплат і надбавок, що являють собою частину тарифної системи, яка змінюється.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» тарифною системою передбачені диференційовані доплати і надбавки в залежності від умов праці, інтенсивності, професійності, майстерності, високих досягнень у праці і важливості робіт.

Застосування доплат і надбавок, їхні розміри обмежуються фінансовими можливостями підприємств. Усі діючі в даний час види компенсаційних доплат і надбавок необхідно розділити на дві великі групи: доплати і надбавки, що не мають обмежень за сферами трудової діяльності, і доплати і надбавки, застосовувані у визначених сферах прикладання праці. У першу групу входять доплати: за роботу у вихідні і святкові дні; за роботу в понаднормовий час; неповнолітнім працівникам у зв'язку зі скороченням їхнього робочого дня; робітникам, що виконують роботи нижче привласненого їм тарифного розряду (різниця між тарифною ставкою робітника виходячи з привласненого йому розряду і ставкою по виконуваній роботі); при невиконанні норм виробітку і виготовленні бракованої продукції не з вини працівника; до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством; робітникам у зв'язку з відхиленням від нормальних умов виконання роботи.

2. *Форми і системи оплати праці*

Форми і системи заробітної плати є важливим елементом оплати поряд з нормуванням праці і тарифною системою.

У практиці організації оплати праці існують дві основні форми оплати: погодинна і відрядна, застосування яких вирішується на підприємстві з урахуванням особливостей технології, організації праці і виробництва.

Погодинною називається така форма оплати праці, при якій заробітна плата працівникові нараховується за встановленою тарифною ставкою і фактично відпрацьованим часом.

Системами погодинної оплати праці є проста погодинна і погодинно-преміальна оплата праці.

Проста погодинна оплата праці підрозділяється на годинну, денну і місячну.

При *годинній* оплаті заробітна плата (ЗПг) визначається шляхом множення годинної тарифної ставки на кількість годин, фактично відпрацьованих упродовж місяця.

При *денній* оплаті праці визначається розмір денної ставки, заробіток розраховується як добуток денної ставки на кількість відпрацьованих днів.

При *місячній* оплаті заробітна плата встановлюється у вигляді місячної ставки незалежно від кількості робочих днів у конкретному місяці, заробітна плата нараховується в залежності від фактично відпрацьованих днів у місяці.

Погодинно-преміальна оплата - при цій системі, крім основного тарифного заробітку, робітник одержує премію за якісні і кількісні показники (наприклад, робітники по ремонту устаткування преміюються за безаварійну роботу машини, виконання графіка ремонту і т. ін.). Премії нараховуються за місячними результатами роботи за фактично відпрацьований час.

Загальний заробіток робітника за цією системою розраховується за формулою (ЗПП):

$$З_{\text{пп}} = З_{\text{ПГ}} + З_{\text{ПГ}} (П1 + П2 \times П_{\text{пп}}) / 100, \quad (6.1)$$

де $З_{\text{ПГ}}$ - заробіток робітника за тарифною ставкою за фактично відпрацьований час. грн.,

П1 - відсоток премії за виконання показника преміювання;

П2 - відсоток премії за кожен відсоток перевиконання показника преміювання;

$П_{\text{пп}}$ - відсоток перевиконання показника преміювання.

Для робітників з погодинною оплатою праці на підприємствах розробляється преміальне положення, у якому указуються показники й умови преміювання, конкретні розміри премій, а також устанавлюється коло робітників.

Погодинна форма оплати праці застосовується на тих виробничих процесах, де ускладнене точне нормування праці (операції з ремонту, налагодженню устаткування, на конвеєрі), а також на роботах, де особливе значення має висока якість продукції.

По мірі автоматизації виробництва і його технічного рівня підвищення вимог до якості продукції, що випускається, частка погодинної оплати праці росте.

Відрядною називається така форма оплати праці, при якій робітник одержує заробітну плату за кількість виготовленої продукції (виконаних робіт) відповідної якості згідно з встановленими нормою часу і складністю робіт.

Системи відрядної форми оплати праці є: пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, непряма-відрядна, акордна.

Пряма відрядна система оплати праці стимулює збільшення випуску продукції і не передбачає зацікавленості робітника в поліпшенні інших показників - економії сировини, палива, енергії, тобто працівник зацікавлений у збільшенні індивідуального виробітку.

Відрядний заробіток робітника при індивідуальній прямій відрядній системі оплати праці нараховується шляхом підсумовування добутку відповідної відрядної розцінки на фактичний обсяг робіт виконаних робітником з кожному виду робіт, на розрахунковий період

При *відрядно-преміальній* системі оплати праці заробіток робітника, розрахований за прямими відрядними розцінками, доповнюється преміями, які встановлюються у відсотках до прямої відрядної заробітної плати за виконання і перевиконання кількісних і якісних показників.

Відрядно-прогресивна система оплати праці передбачає зростання розцінки понад установлену базу.

При відрядно-прогресивній системі оплати праці продукція, виготовлена в межах установленої норми виробітку (вихідної бази), оплачується за звичайними відрядними розцінками, а продукція, виготовлена поверх норми, оплачується за розцінками, що прогресивно зростають в залежності від ступеня перевиконання норми. Вихідна база - це та межа виконання норм виробітку, понад яку виконана робота оплачується вже за підвищеними розцінками. Розмір збільшення відрядних розцінок у залежності від ступеня перевиконання вихідної норми (бази) визначається в кожному конкретному випадку спеціальною шкалою.

Відрядно-прогресивна система оплати праці в більшій мері, ніж пряма відрядна, стимулює збільшення вироблення продукції в порівнянні з досягнутим рівнем і застосовується в основному на "вузьких" ділянках виробництва.

Непрямо-відрядна система оплати праці застосовується для робітників технологічних процесів, що займаються обслуговуванням.

Вона найчастіше застосовується при організації оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням робітників-відрядників, що зайняті виготовленням продукції. При цій системі заробіток робітника знаходиться в прямій залежності від вироблення тих робітників, яких він безпосередньо обслуговує.

По непрямо-відрядній системі доцільно оплачувати працю тільки тих робітників, що дійсно значно впливають на рівень вироблення продукції робітниками-відрядниками.

Сутність *акордної* системи оплати праці полягає в тому, що вона встановлюється не за кожну зроблену операцію окремо, а за весь обсяг майбутньої роботи. Суму акордного заробітку розраховують на основі діючих норм часу (виробітку) і розцінок, а у випадках їхньої відсутності - виходячи з норм на аналогічні роботи. Загальна сума оплати по акордному підрядку встановлюється на основі складання калькуляцій, у якій вказується перелік усіх робіт (операцій), розцінка на кожну операцію і загальну вартість виконання всього обсягу акордного завдання, що визначається шляхом підсумовування вартості кожного виду робіт.

Преміювання при акордній системі оплати праці повинне здійснюватися за скорочення термінів виконання завдання при якісному виконанні робіт. Премія виплачується з фонду оплати праці в порядку, передбаченому в положенні про преміювання робітників конкретного підприємства. Акордна система оплати праці застосовується в основному в будівництві і сільському господарстві.

Відрядна форма оплати праці застосовується на тих роботах, де працю можна нормувати, з достатньою точністю визначити норми часу і виробітку.

ТЕМА 7. ПОТОЧНІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

Витрати звітного періоду - це витрати, що визнаються або шляхом зменшення активів, або шляхом збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають визначенню витрат звітного періоду;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до інших ПБО.

Інформація про витрати підприємства в Звіті про фінансові результати наводиться в розрізі:

1. Груп за їхньою функцією на підприємстві (I розділ Звіту про фінансові результати).

2. Елементів витрат (II розділ Звіту про фінансові результати).

У I розділі Звіту про фінансові результати витрати підприємства наводяться в розрізі таких груп:

1. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

2. Витрати, пов'язані з іншою діяльністю підприємства:

- втрати від участі в капіталі;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

3. Податок на прибуток.

4. Надзвичайні витрати.

Витрати в розрізі елементів витрат відображаються в II розділі Звіту про фінансові результати та групуються за такими видами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Віднесення операційних витрат до елементів витрат

1. Не відносяться до елементів витрат такі операційні витрати:

- собівартість реалізованих товарів;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих матеріальних цінностей.

2. Собівартість реалізованої готової продукції, робіт та послуг включається до відповідних елементів витрат в сумі виробничих витрат, що були понесені підприємством протягом місяця.

3. Витрати на транспортування придбаних запасів транспортом сторонніх організацій включаються до елемента «Інші операційні витрати».

4. Витрати на транспортування придбаних запасів власним транспортом одноразово включаються до відповідних елементів витрат (оплата праці, матеріальні витрати, амортизація, відрахування на соціальні заходи).

5. Сума єдиного податку включається до елемента «Інші операційні витрати».

6. Продукція, роботи, послуги, що вироблені допоміжними та обслуговуючими виробництвами і господарствами, не включаються до елементів витрат у випадку, якщо вони споживаються в основному або в іншому допоміжному та обслуговуючому виробництвах цього підприємства. Витрати, понесені для їх виробництва, включаються до відповідних елементів витрат одноразово.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

• виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

До **виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)** включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість готової продукції (робіт, послуг) визначається за вирахуванням з витрат на її виробництво справедливої вартості побічної продукції, що відпускається на сторону, та вартості можливого використання побічної продукції, якщо вона використовується на підприємстві.

Перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості

Витрати	Склад витрат
Прямі матеріальні витрати	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, яка виробляється. ➤ Вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Прямі витрати на оплату праці	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Інші прямі витрати	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> ▪ відрахування на соціальні заходи; ▪ плата за оренду земельних і майнових паїв; ▪ амортизація; ▪ витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів); ▪ - витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержаної від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби
Загально-виробничі витрати	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Витрати на управління виробництвом: <ul style="list-style-type: none"> ▪ оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; ▪ відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; ▪ витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо. ➤ Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення. ➤ Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення. ➤ Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. ➤ Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва: <ul style="list-style-type: none"> ▪ оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; ▪ витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; ▪ оплата послуг сторонніх організацій тощо. ➤ Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень. ➤ Витрати на обслуговування виробничого процесу: <ul style="list-style-type: none"> ▪ оплата праці загальновиробничого персоналу; ▪ відрахування на соціальні заходи; ▪ медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; ▪ витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг. ➤ Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища. ➤ Інші витрати: <ul style="list-style-type: none"> ▪ внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; ▪ нестачі незавершеного виробництва; ▪ нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах тощо

Відповідно до п. 11 ПБО 16 “Витрати” підприємства самостійно встановлюють перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Загальновиробничі витрати поділяються на *постійні* та *змінні*.

Постійні загальновиробничі витрати - витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати - витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Згідно з п. 16 ПБО 16 “Витрати” підприємства самостійно визначають перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об’єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з *фактичної потужності* звітного періоду;
- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об’єкт витрат з використанням бази розподілу за *нормальної потужності*.

Приклади баз розподілу:

- години праці;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам слід обирати ту базу розподілу, яка найбільш точно відображає зв’язок між загальновиробничими витратами та обсягом готової продукції. Наприклад, доцільно використовувати години праці основних працівників на тих підприємствах, де обсяг виробленої продукції залежить від кількості відпрацьованого часу.

На початку звітного року підприємством має бути визначена політика щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, в якій має бути зазначений обраний підприємством підхід щодо розподілу загальновиробничих витрат.

Підприємству необхідно:

- Визначити показник нормальної потужності підприємства⁴ (*очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва*).
- Обрати відповідну базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнитись від показника нормальної потужності

⁴ Слід зазначити, що показник нормальної потужності для багатьох підприємств на теперішній час відрізняється від того обсягу, що може бути досягнутий згідно з техніко-економічними характеристиками обладнання.

підприємства, але обов'язково має відображати рівень виробництва (обсяг діяльності).

- Визначити оціночну величину показника бази розподілу, що співвідноситься з показником нормальної потужності.
- Визначити оціночну величину постійних загальновиробничих витрат (у грн.) на наступний рік.
- Визначити планову норму розподілу загальновиробничих витрат (у грн.):

$$\text{Планова норма розподілу (у грн.)} = \frac{\text{Оціночна величина постійних загальновиробничих витрат}}{\text{Оціночна величина показника бази розподілу}}$$

Планова норма розподілу загальновиробничих витрат – це показник, який визначається на початку звітного року і використовується підприємством кожного місяця при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат підприємства.

Приклад 7.1

Типографія визначила, що нормальною потужністю для неї є випуск 350 000 примірників газет на рік. За підрахунками спеціалістів підприємства для видавництва такої кількості примірників газет необхідно затратити 2 500 машино-годин на рік. На початку року також було підраховано, що загальновиробничі витрати в поточному році оціночно становитимуть 15 000 грн.

Виходячи з цих даних, планова норма розподілу загальновиробничих витрат становить 6 грн. / машино-годину (15 000 грн. / 2 500 машино-годин).

Цей показник означає, що, за оцінками підприємства, до собівартості випуску газет загальновиробничі витрати включатимуться в сумі, що не перевищує 6 грн. на 1 фактичну машино-годину.

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності полягає в тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожний об'єкт витрат, *не зростає* внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Отже, собівартість продукції не буде завищеною. Розглянемо це на прикладі.

Приклад 7.2. Витрати на виробництво продукції

На початку 2005 р. підприємством встановлено, що нормальною потужністю для нього є випуск продукції в кількості 800 т. Запланований рівень загальновиробничих витрат на 2005р. – 50 000 грн. З них: постійні – 40 000 грн., змінні – 10 000 грн.

1. Розрахунок планової норми розподілу загальновиробничих витрат на 2005р.

Виходячи з встановлених підприємством показників нормальної потужності та планових загальновиробничих витрат, розраховуємо норми розподілу загальновиробничих витрат.

Норма розподілу постійних загальновиробничих витрат	Заплановані постійні загальновиробничі витрати	40 000 грн.	50 грн./т
	База розподілу при нормальній потужності	800 т	
Норма розподілу змінних загальновиробничих витрат	Заплановані змінні загальновиробничі витрати	10 000 грн.	12,50 грн./т
	База розподілу при нормальній потужності	800 т	

Ці показники використовуються кожного місяця протягом 2005 р. для розрахунку суми загальновиробничих витрат.

2. Витрати на виробництво продукції за фактичними даними січня 2005 р. Фактичні показники за січень є такими:

<i>1. Прямі витрати</i>	Сума, грн
Витрати основних матеріалів	5 000
Заробітна плата робітникам	1 000
Нарахування на заробітну плату робітникам	375
Амортизація	500
<i>2. Загальновиробничі витрати</i>	
Змінні (пально-мастильні матеріали, витрати на водопостачання та витрати електроенергії)	6 250
Постійні (витрати матеріалів, амортизація загальновиробничих основних засобів, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю виробничого процесу, інші)	42 000
<i>3. Фактичний випуск продукції</i>	500

Таблиця 7.2

**Витрати на виробництво продукції
(фактичний рівень виробництва продукції нижче запланованого)**

Зміст операції	Сума, грн
Використані основні матеріали у виробництві продукції	5 000
Нарахована заробітна плата виробничим робітникам	1 000
Нараховані відрахування на соціальні заходи виробничим робітникам	375
Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення	500
Змінні загальновиробничі витрати	6 250
Постійні загальновиробничі витрати	42 000
Списані змінні загальновиробничі витрати на собівартість продукції	6 250 ⁵
Розподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість продукції	25 000 ⁶
Списані нерозподілені загальновиробничі витрати	17 000 ⁷

⁵ Оскільки, змінні загальновиробничі витрати прямо пропорційно залежать від обсягу виробництва, то вони в повній сумі списуються на собівартість.

⁶ Сума постійних загальновиробничих витрат визначається таким чином:

$$\text{Розподілені постійні загальновиробничі витрати} = \text{Фактичний випуск продукції} \times \text{Норма розподілу постійних загальновиробничих витрат} = 500 \text{ т} \times 50 \text{ грн.} = 25\,000 \text{ грн.}$$

Отже, якщо фактичний рівень виробництва продукції нижчий запланованого, то до виробничої собівартості виготовленої продукції включатимуться лише розподілені постійні загальновиробничі витрати.

3. Витрати на виробництво продукції за фактичними даними лютого 2005р.

Фактичні показники за лютий є такими:

<i>1. Прямі витрати такими:</i>	Сума, грн
Витрати основних матеріалів	10 000
Заробітна плата робітникам	2 000.
Нарахування на заробітну плату робітникам	750
Пряма амортизація	500
<i>2. Загальновиробничі витрати</i>	
Змінні (пально-мастильні матеріали, витрати на водопостачання та витрати електроенергії)	12 500
Постійні (витрати матеріалів, амортизація загальновиробничих основних засобів, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю виробничого процесу, інші)	45 000
<i>3. Фактичний випуск продукції</i>	1 000

Таблиця 7.3

Витрати на виробництво продукції (лютий)

(фактичний рівень виробництва продукції вище запланованого)

Зміст операції	Сума, грн
Використані основні матеріали у виробництві	10 000
Нарахована заробітна плата виробничим робітникам	2 000
Нараховані відрахування на соціальні заходи виробничим робітникам	750
Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення	500
Змінні загальновиробничі витрати	12 500
Постійні загальновиробничі витрати	45 000
Списані змінні загальновиробничі витрати на собівартість виготовлення продукції	12 500
Розподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість продукції	45 000 ⁸

⁷ Сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат визначається як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат і розподілених постійних загальновиробничих витратат:
42 000 – 25 000 = 17 000 грн

⁸ Для того, щоб знайти суму постійних загальновиробничих витрат необхідно порівняти розрахункову суму постійних загальновиробничих витрат, що обрахована з використанням норми розподілу постійних загальновиробничих витрат, помножену на фактичний випуск продукції, з фактичною величиною постійних загальновиробничих витрат.
Розрахункова величина, що була отримана, є більша за суму фактичних загальновиробничих витрат цього періоду:

50 000 > 45 000. В такому випадку, відповідно до п.16 ПБО 16 “Витрати”, необхідно розподіляти фактичну величину, оскільки вона є меншою від розрахункової суми.

$$\text{Фактичний випуск продукції} \times \text{Норма розподілу постійних загальновиробничих витрат} = 1\,000 \text{ т} \times 50 \text{ грн.} = 50\,000 \text{ грн.}$$

Отже, якщо фактичний рівень виробництва продукції вище запланованого, то до виробничої собівартості виробленої готової продукції включатимуться всі постійні загальновиробничі витрати.

Таблиця 7.4

Підсумкові показники собівартості 1 тони випущеної продукції

Показники	Січень		Лютий (Фактичні показники)
	Фактичні показники	Показники, які були б отримані у випадку списання всіх загальновиробничих витрат	
Виробничі витрати всього	38 125 грн.	55 125 грн.	70 750 грн.
Випуск продукції (т)	500	500	1000
Собівартість 1 т продукції	76,25 грн.	110,25 грн.	70,75 грн.

Як видно з вищенаведеної таблиці, у випадку, якби підприємство не здійснювало розподіл загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності, собівартість виробництва 1 тонни продукції була б на 45 % вища. Така ситуація є типовою для тих підприємств, які за тих чи інших обставин простоюють або мають рівень виробництва, значно нижчий від середнього. Віднесення всіх загальновиробничих витрат на собівартість виробництва у таких підприємств призводить до завищеної собівартості залишків готової продукції, що відображаються у Балансі. В результаті цього користувачі такої звітності (в тому числі керівництво) отримують недостовірну оцінку активів підприємства та фінансових результатів діяльності в поточному та майбутніх періодах.

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізації звітного періоду є економічно обґрунтованим, оскільки достовірно відображає показники діяльності підприємства за цей період. Значна сума нерозподілених загальновиробничих витрат може бути результатом:

- невірної оцінки показників нормального рівня виробництва;
- низького рівня виробництва, що є результатом певних обставин, які потребують аналізу з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Витрати допоміжних виробництв

Допоміжні виробництва призначені для обслуговування цехів основного виробництва. Вони виконують роботи з ремонту основних засобів, забезпечують інструментами, запасними частинами, необхідними для ремонту обладнання, а також різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. Прикладами допоміжних виробництв є: транспортні дільниці,

ремонтні цехи, експериментальні ділянки, підрозділи, що постачають підприємство енергією, водою, теплом.

Послуги або продукція допоміжних виробництв споживаються не тільки основним виробництвом. Частина послуг виробляється з метою обслуговування невиробничих підрозділів підприємства: відділу збуту, адміністративно-господарського відділу, відділу постачання тощо. У такому випадку для забезпечення належної класифікації витрат, витрати допоміжних виробництв розподіляються між різними підрозділами (напрямами діяльності) з використанням певної раціональної бази розподілу.

Приклад 7.3. Витрати допоміжних виробництв

Допоміжний підрозділ підприємства - електроцех виробляє електроенергію, яка використовується як у виробничому процесі, так і для невиробничих цілей. У грудні 2005 року витрати цього підрозділу на виробництво електроенергії становили 15 600 грн. Відповідно до показників вимірювальних приладів електроенергія була спожита у такій пропорції: 70 % - виробництвом, 20% – на адміністративні цілі, 10% - відділом збуту.

Таблиця 7.5

Витрати допоміжних виробництв

Зміст операції	Сума, грн.
Використано паливо для виробництва електроенергії	13 000
Нарахована заробітна плата працівникам підрозділу	1 100
Нараховані відрахування на соціальні заходи працівникам підрозділу	300
Нарахована амортизація обладнання	1 200
Всього:	15 600
Витрати електроцеху віднесено на загально- виробничі витрати (15 600 x 70%)	10 920
Витрати електроцеху віднесено на адміністративні витрати (15 600 x 20%)	3 120
Витрати електроцеху віднесено на витрати збуту (15 600 x 10%)	1 560
Всього:	15 600

Адміністративні витрати

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (*організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо*);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (*операційна*

оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Таблиця 7.6

Адміністративні витрати

Зміст операції	Сума, грн.
Витрати на службові відрядження адміністративного персоналу	300
Нарахована амортизація адміністративного приміщення	700
Оплачено послуги за проведений аудит	500
Витрати на зв'язок (бухгалтерія підприємства)	1 000
Нарахування заробітної плати адміністрації	200
Відрахування на обов'язкове соціальне страхування адміністративним працівникам	90
Нарахована орендна плата (адміністративні приміщення)	50
Послуги з охорони адміністративних приміщень	160
Нарахування витрат на сплату податку на землю	50
Плата за розрахунково-касове обслуговування банком	200
Адміністративні витрати	3 250

Витрати на збут

Витрати на збут включають такі витрати, що пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (*операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона*);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати, пов'язані з організацією збуту товарів, за винятком адміністративних, інших операційних та фінансових витрат.

Таблиця 7.8

Витрати на збут

Зміст операції	Сума, грн
Нарахування заробітної плати працівникам відділу збуту	100
Відрахування на обов'язкове соціальне страхування працівникам відділу збуту	45
Витрати на відрядження працівників відділу збуту	200
Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	350
Витрати на страхування готової продукції	250
Оплата послуг реклами	1 000
Списані на фінансовий результат витрати збуту	1 945

Інші операційні доходи та витрати

До складу *інших операційних доходів* відносяться:

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- дохід від операційної оренди, якщо така діяльність не є метою створення підприємства;
- дохід від операційної курсової різниці, що виникає за активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства;

- одержані штрафи, пені, неустойки за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення, а також суми відшкодування зазнаних збитків;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу;
- одержані гранти та субсидії;
- доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо.

До **інших операційних витрат** включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) 8 “Нематеріальні активи”;
- собівартість реалізованої іноземної валюти визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов’язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (*тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов’язаннями, що пов’язані з операційною діяльністю підприємства*);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об’єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

До складу інших доходів та витрат включаються доходи та витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов’язані безпосередньо з виробництвом та / або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

До інших доходів відносяться:

- доходи від реалізації фінансових інвестицій;
- доходи від реалізації необоротних активів;
- доходи від реалізації майнових комплексів;
- доходи від курсових різниць, що виникли за активами та зобов’язаннями в іноземній валюті, які пов’язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю;
- доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, які визнаються пропорційно сумі нарахованої амортизації;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу;
- вартість негативного гудвілу, яка визнається доходом.

До інших витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (*балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій*);
- собівартість реалізованих необоротних активів (*залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів*);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (*розбирання, демонтаж тощо*);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

ТЕМА 8 . ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фінансові результати поділяються на такі частини:

Фінансові результати від звичайної діяльності (Фінансові результати операційної діяльності та фінансові результати іншої діяльності).

Результат надзвичайних подій (доходи, витрати).

Звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Надзвичайна подія - подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Методологічні засади формування інформації про доходи підприємства визначає ПБО 15 «Дохід».

Це Положення (стандарт) **не поширюється** на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Згідно з ПБО 15 “Дохід” не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

5. Сума задатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

6. Надходження, що належать іншим особам.

7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Визнані доходи поточного періоду класифікуються 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, робіт, послуг)

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.

Відрахування з доходу

Згідно з ПБО 3 “Звіт про фінансові результати” вирахування з доходу поділяються на такі види:

1. Податки і платежі з обороту:

- податок на додану вартість – *рядок 015 Звіту про фінансові результати;*
- акцизний збір – *рядок 020 Звіту про фінансові результати;*

- інші податки і платежі з обороту, що підлягають перерахуванню до бюджету – *рядок 025 Звіту про фінансові результати*;

2. Інші вирахування:

- надані знижки – *рядок 030 Звіту про фінансові результати*;
- повернення товарів – *рядок 030 Звіту про фінансові результати*;
- суми доходів, одержані підприємством від інших осіб, на користь комітента, принципала, співвиконавця за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами – *рядок 030 Звіту про фінансові результати*.

Надані знижки

Знижки, що виникають при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг можуть бути таких видів:

- *знижки, надані до реалізації* – на момент відвантаження продукції відома сума компенсації, що буде отримана;
- *знижки, надані після реалізації* – на момент відвантаження продукції точна сума компенсації, що буде отримана, не може бути визначена, оскільки існують умови, якими має право скористатись покупець, та, в результаті чого, сума компенсації, яку він повинен сплатити, буде меншою.

Приклад 8.1

Магазин реалізує автомобілі “Таврія” за ціною 12 000 грн. у роздріб (у тому числі ПДВ). Собівартість автомобіля - 8 000 грн. При придбанні покупцем партії з п’яти автомобілів, йому надається знижка у розмірі 10% від продажної вартості товарів. Розрахунки проводяться у безготівковій формі.

Таблиця 8.2

Відображення торговельних знижок, наданих до реалізації

Зміст операції	Сума, грн
Виручка від реалізації п’яти автомобілів	54 000
ПДВ	9 000
Собівартість реалізованих автомобілів	40 000

Дохід у цьому випадку визначається одразу за вирахуванням знижки:

$$(12\ 000 \times 5) - 60\ 000 \times 0,1 = 54\ 000$$

Приклад 8.2

Магазин реалізує автомобілі “Таврія” за ціною 12 000 грн. (у тому числі ПДВ). Собівартість одного автомобіля - 8 000 грн. Згідно з договором, при придбанні покупцем партії автомобілів, що перевищує п’ять одиниць, надається знижка на таких умовах - 10 % від продажної вартості за умови оплати грошовими коштами протягом 5 днів від дати виставлення рахунку.

Покупець придбав 10 автомобілів на вищевказаних умовах. Товар покупуцію передано в повному обсязі. Розрахунки за автомобілі відбулись таким чином:

1. за два автомобілі були отримані грошові кошти на 3 день з дати відвантаження, тобто у період дії знижки;
2. за інші автомобілі було оплачено після закінчення періоду дії знижки.

Таблиця 8.3

Знижки, надані після реалізації

Зміст операції	Сума, грн.
Виручка від реалізації 10 автомобілів	120 000 ⁹
ПДВ	20 000
Собівартість реалізованих автомобілів	80 000
Отримано платіж за два автомобілі (в тому числі ПДВ)	21 600 ¹⁰
Сума знижки	2 400 ¹¹
Коригування ПДВ	(400) ¹²
Отримано решту грошових коштів (в тому числі ПДВ)	96 000

Реалізація товарів за договорами комісії

Приклад 8.3

Підприємство-комітент, згідно з договором комісії, передало товар підприємству-комісіонеру для реалізації на суму 3 600 грн.(у тому числі ПДВ). Собівартість товару - 2 000 грн.

Відповідно до договору комісіонер має право утримати належну йому суму комісійної винагороди, що становить 5% від продажноної вартості, з виручки від реалізації товарів.

⁹ Оскільки, на момент відвантаження автомобілів невідомо, чи скористається покупець знижкою, то дохід на момент відвантаження має бути визнаний за продажноною вартістю без врахування знижок : $10 \times 12\,000 = 120\,000$.

¹⁰ Покупець у даному випадку користується своїм правом на отримання знижки: $2 \times 12\,000 - 24\,000 \times 0,10 = 21\,600$.

¹¹ Оскільки виручка від реалізації цих автомобілів на момент відвантаження була відображена на суму 24 000 грн., то на різницю між визнаним доходом та отриманими грошовими коштами (2 400 грн.) необхідно відкоригувати дебіторську заборгованість покупця та фінансовий результат від цієї операції.

¹² Коригування ПДВ: $2\,400 / 120 \times 20 = 400$.

Реалізація товарів за договорами комісії

Зміст операції	Сума, грн.
Передано товар комітентом комісіонеру	2 000
Отримано товар комісіонером	3 600
Реалізовано товар комісіонером	3 600
Сума ПДВ	600
Собівартість реалізованого товару	2 000
Комісійна винагорода, що належить комісіонеру	150 ¹³
ПДВ	30
Перерахування компенсації комісіонером на поточний рахунок комітента	3 420
ПДВ	600

Дохід від надання послуг

Відповідно до ПБО 15 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 (*між сторонами мають бути погоджені права кожної із сторін, величина компенсації, спосіб та строки розрахунків*);

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:

1) вивченням виконаної роботи (*узгоджена між сторонами оцінка готовності виконаної роботи*);

2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\% ;$$

¹³ Комісійна винагорода = 3 600 / 100% x 5% - 30 (ПДВ) = 150.

3) визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Витрати, понесені на певну дату}^{14}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100\%$$

Приклад 8.4

Аудиторська фірма 01.10.2005р. уклала договір із клієнтом на проведення щорічного аудиту на суму 20 000 грн. (без ПДВ) із строком виконання робіт до 31 березня 2006 р. Згідно із затвердженим планом робіт передбачається, що на виконання цього договору працівники аудиторської фірми витратять 50 людино / днів. Оплата здійснюється після підписання акта виконаних робіт.

Станом на 31.12.2005 р. працівники аудиторської фірми витратили 20 людино/днів на виконання робіт за цим договором.

Таблиця 8.5

Дохід від надання послуг (2005 р.)

Зміст операції	Сума, грн.	
Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	3 000 ¹⁵	
Нарахування на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	1 050 ¹⁰	
Розподілені загальнопромислові витрати за відповідним розрахунком	450	
Собівартість виконаних робіт	4 500	
Дохід з надання послуг (у тому числі ПДВ)	9 600 ¹⁶	
ПДВ	1 600	
Фінансовий результат	8 000	
	собівартість	4 500
	нерозп. прибуток	3 500

¹⁴ Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

¹⁵ Витрати на заробітну плату та нарахування на неї включають лише ту її частину, що відноситься до обсягу робіт, виконаних за цим договором. Ця сума була розрахована, виходячи із середніх витрат, що несе фірма на заробітну плату аудитора за 1 робочий день.

¹⁶ Сума доходу, що має бути визнана в 2005 році розраховується таким чином:

1. Визначаємо відсоток виконання робіт, використовуючи співвідношення обсягу послуг, наданих на певну дату, до загального обсягу послуг, які мають бути надані в натуральному вимірі. В даному випадку це – людино / години

2. Визначаємо суму доходу, що має бути визнана: $20\,000 \times 40\% \times 1,2 = 9\,600$ грн.

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Фактично витрачені дні}}{\text{Очікувана загальна кількість днів}} = \frac{20 \text{ людино / днів}}{50 \text{ людино / днів}} \times 100 \% = 40 \%$$

Приклад 8.5

У наступному році аудит був повністю завершений. Працівники аудиторської фірми витратили 30 людино / днів на виконання цього завдання як це було передбачено планом. На момент завершення аудиторської перевірки стало очевидним, що клієнт є неплатоспроможним. Ймовірності того, що аудиторська фірма отримає грошові кошти за цим договором, немає.

Таблиця 8.6

Відображення доходу від надання послуг (2006 р.)

Зміст операції	Сума, грн.
Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	4 500
Нарахування на заробітну плату аудиторів, що працювали над виконанням договору	1 570
Розподілені загально виробничі витрати за відповідним розрахунком	530
Списана собівартість виконаних робіт	6 600
Фінансовий результат	6 600

Оскільки в даному випадку не існує ймовірності отримання грошових коштів – дохід не визнається.

Згідно з п. 14 ПБО 15 “Дохід”, якщо дохід (виручка) від надання послуг **не може бути достовірно визначений**, тобто не виконуються умови, за яких можлива достовірна оцінка результату операції (зазначені у п. 10 ПБО 15 “Дохід”), то дохід в цьому випадку відображається:

- 1) у розмірі понесених витрат, які будуть відшкодовані;
- 2) дохід не визнається, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат. Понесені витрати визнаються витратами звітного періоду.

Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Згідно з п. 12 ПБО 15 “Дохід”, 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).

Таблиця 8.7

Приклад відображення доходу від надання послуг

Зміст операції	Сума, грн.
01.09.2005 р. університетом отримана попередня оплата від студента за навчання протягом одного року	1 200
Визнання (нарахування) доходу на звітну дату (31.12.2005 р.) в частині, що відноситься до поточного року (1 200 / 12 x 4)	400

Фінансові доходи та витрати

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- 1) імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- 2) дохід може бути достовірно оцінений.

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.

До **фінансових витрат** відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для визнання доходів та витрат є:

- нарахування;
- відповідності доходів та витрат.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Принцип відповідності доходів та витрат	1. Витрати визнаються витратами періоду в той момент, коли відбувається визнання доходу, для якого вони були здійснені	<i>Наприклад, витрати, понесені підприємством на виготовлення продукції, визнаються витратами періоду в момент визнання виручки від реалізації цієї продукції</i>
	2. Якщо певні витрати були понесені, але їх неможливо пов'язати з доходом певного періоду, такі витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені	<i>Адміністративні витрати, витрати на збут</i>
	3. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати систематично розподіляються між відповідними періодами	<i>Наприклад, витрати на придбання основних засобів визнаються на періодичній основі у вигляді амортизації</i>

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Прибуток підприємства – це частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства.

Прибуток від реалізації = Обсяг товарної продукції підприємства – Собівартість товарної продукції.

Залежно від формування та розподілу розрізняють декілька **видів прибутку** – валовий, від операційної діяльності, від звичайної діяльності до оподаткування, від звичайної діяльності, чистий.

Прибуток підприємства класифікується за наступними ознаками:

1. за джерелом формування:

- прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг);
- прибуток від реалізації майна;
- прибуток від позареалізаційних операцій.

2. за основними видами діяльності:

- прибуток від операційної діяльності;
- прибуток від інвестиційної діяльності;
- прибуток від фінансової діяльності.

3. за складовими елементами:

- валовий прибуток;
- прибуток до оподаткування;
- чистий прибуток.

Валовий прибуток = Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) = Валовий дохід – ПДВ – Акцизний збір – Інші вирахування з доходу.

Фінансовий результат від операційної діяльності = Валовий прибуток (збиток) + Інші операційні доходи – (Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати).

Балансовий прибуток = Прибуток від реалізації + Прибуток від іншої реалізації + Прибуток від позареалізаційної діяльності.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування = Фінансовий результат від операційної діяльності + (Дохід від участі капіталу + Інші фінансові доходи + Інші доходи) – (Фінансові витрати + Витрати від участі в капіталі + Інші витрати).

Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток) = Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування – Податок на прибуток.

Фінансовий результат від звичайної діяльності (збиток) = Збиток від звичайної діяльності до оподаткування + Податок на прибуток.

Чистий прибуток (збиток) = Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток або збиток) + Прибуток (збиток) від надзвичайної діяльності + Податок на прибуток від надзвичайної діяльності .

Відносним показником ефективності виробництва є його рентабельність.

Рентабельність - це відносний показник ефективності роботи підприємства, який у загальній формі обчислюється як відношення прибутку до витрат.

Загальна рентабельність виробництва =

[Балансовий прибуток підприємства / (Середньорічна вартість основних виробничих фондів + Середньорічний залишок нормованих оборотних засобів підприємства)] * 100 =

[Балансовий прибуток підприємства / (Середньорічна вартість основних виробничих фондів + Середньорічний залишок нормованих оборотних засобів підприємства + Фонд заробітної плати підприємства)] * 100 =

(Балансовий прибуток підприємства / Собівартість товарної продукції)*100.

Рентабельність виробу =

Прибуток у розрахунку на один виріб*100 / Собівартість товарної продукції.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. – К.: Україна, 1996
2. Про відновлення платоспроможності боржника або визначення його банкрутств: Закон України від 30.06.99р. № 784 – XVI // Голос України. – 1999. 31.08.
3. Про оплату праці: Декрет Кабінету Міністрів України // Голос України. – 1992. – Грудень.
4. Про внесення змін до Закону України „Про систему оподаткування”: Закон України від 19.02.97 // Голос України. – 1997. – 20 березня.
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 27.06.97р. // Фінансова консультація № 21, 1997 р.
6. Справочник директора підприємства. // Под ред. Володина А. А. – М.: Инфра, 1996.
7. Жигалов В. Г. Эффективность трудовых ресурсов. – М., 2002.
8. Адамов В. Е. И др. Экономика и статистика фирм. – М.: Финансы и статистика, 2006.
9. Азоев Г. А. Конкуренция: анализ, стратегия и практика. – М., 1996.
10. Балабанов М. И. Основы финансового менеджмента. – М.: Финансы и статистика, 2004.
11. Бланк І. О. Управління прибутком. – К., 2008.
12. Ворст И., Ревентлоу П. Экономика фирмы. – К., 2006.
13. Економіка міського господарства: Навч. посібник. / За ред. Т. П. Юрєвої. – Харків: ХДАМГ, 2002. – 672 с.
14. Ильешенко С. Ю. Себестоимость в строительстве, торговле и промышленности. – М., 2006
15. Кабанов А. О. Инновационный процесс и эффективность новой техники. – К., 2004.
16. Кошелева О. М., Любченко В. И. Экономика предприятий: текст лекций. – Х.: ХЭУ, 2005.
17. Краткий курс по экономике предприятия / Под ред. Ушаковой Н. Н., Савельева Е. В. – К., 1998.
18. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. – К: Знання, 2005. – 662 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
19. Міщенко В. Я. Економіка виробничо-підприємницької діяльності: Навч. посібник. – К., 2005.
20. Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-пресс, 2007.
21. Райзберг Б. А. и др. Современный экономический словарь. – М.: Инфра, 1996.
22. Экономика предприятия / Под ред. В. А. Горфинкеля, В. А. Швандра. – М., 2008.
23. Экономика предприятия / Под. Ред. В. Я. Хрипаг

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

НОХРІНА Лариса Анатоліївна,
АЛЕКСАНДРОВА Світлана Анатоліївна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА»

(для студентів 2 курсу денної форми навчання напрямів підготовки
6.140103 «Туризм» і 6.140101 «Готельно-ресторанна справа»
та студентів 3 і 4 курсів заочної форми навчання напрямів підготовки
6.020107, 6.140103 «Туризм», 6.140101 «Готельно-ресторанна справа»)

Редактор: *М. З. Аляб'єв*

Комп'ютерне верстання: *О. А. Балашова*

План 2010, поз. 161 Л

Підп. до друку 16.07.2010 р.

Формат 60×84/16

Друк на ризографі.

Ум.-друк. арк. 5,7

Зам. №

Тираж 50 пр.

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4064 від 12.05.2011 р.