

УДК 657.42:330.31

Л. В. Городянська, канд. екон. наук, докторант
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПОКАЗНИКИ ОБЛІКОВОЇ МОДЕЛІ ВАРТІСНОГО ОЦІНЮВАННЯ ВІДТВОРЮВАНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ

Запропоновано систему показників, яка дозволяє оцінити відтворювані економічні ресурси в системі бухгалтерського обліку з метою ефективного управління такими ресурсами відповідно до стратегії підприємства.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: відтворювані ресурси, модель, показники оцінювання відтворюваних ресурсів.

Предложена система показателей, которая позволяет оценить воспроизводимые экономические ресурсы в системе бухгалтерского учета с целью эффективного управления такими ресурсами в соответствии со стратегией предприятия.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: воспроизводимые ресурсы, модель, показатели оценивания воспроизводимых ресурсов.

The system of indices, which allows to estimate the reproduced economic resources in the system of record-keeping with the purpose of effective management by such resources in accordance with strategy of enterprise, is offered.

KEY WORDS: the reproduced resources, model, indexes to evaluate the reproduced resources.

Постановка проблеми. Перехід до інформаційно-інноваційної економіки, прискорення темпів розвитку науково-технічного прогресу призвело до необхідності зростання якості ресурсів, що залучаються до виробництва економічних благ. Унаслідок поступового зниження ролі матеріального виробництва, швидкого знецінення необоротних ресурсів та значного скорочення тривалості експлуатації їх об'єктів гостро постає проблема раціонального

управління процесом відтворення економічних ресурсів на підприємствах. Її вирішення може забезпечити якісне покращення об'єктів необоротних ресурсів, уніфікація методик кількісного оцінювання рівня їх відтворення та формування належної амортизаційної політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань відтворення та оцінювання вартості необоротних ресурсів, особливо інтелектуального потенціалу персоналу, присвятили наукові праці такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як С. Ф. Голов, П. Друкер, В. І. Єфименко, В. М. Колот, Я. Д. Крупка, В. О. Мандибура, І. Г. Манцуров, Пол Р. Нівен, Г. М. Підлісецький, С. Ф. Покропивний та ін. Так, науковці С. Ф. Голов та В. І. Єфіменко до відтворюваних необоротних активів (ресурсів) відносять основні засоби, нематеріальні активи, землю, а до не відтворюваних — природні ресурси [1, с. 95–96]. Цікавим є поділ необоротних ресурсів за ознакою «підлягає амортизації», до якої автори відносять основні засоби, природні ресурси та нематеріальні активи, а до необоротних ресурсів, які не підлягають амортизації — землю. Варто зазначити, що оновлення вітчизняної облікової системи згідно з концептуальними принципами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності призвело до змін у складі відтворюваних необоротних ресурсів. Так, огляд П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та проведене дослідження показало, що до «відтворюваних економічних ресурсів» належать такі, що підлягають амортизації та функціонують у виробничому процесі понад рік. Не підлягають амортизації згідно вимог чинного законодавства, а тому виключено зі складу відтворюваних ресурсів — землю, незавершені капітальні інвестиції, права постійного користування земельною ділянкою та нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання.

Симбіоз системи знань, інтелектуальної праці науковців та інноваторів є складною організаційною структурою, здатною до відтворення інноваційного розвитку економіки [2, с. 4, 9]. У той же час до важливих чинників науково-інноваційного забезпечення модернізації промисловості науковець М. Якубовський відносить інтелектуальну складову кадрового потенціалу. У відтворювальному процесі виокремлюють три фактори — робочу силу, засоби та предмети праці. До важливих категорій відтворення окремі економісти [3, с. 6] відносять органічну ед-

ність трудових ресурсів, які є основною продуктивною силою із засобами і предметами праці, які утворюють матеріальну основу виробничих процесів. Неможливо погодитися з такими висновками тому, що: по-перше, в постіндустріальному суспільстві засоби праці задіяні як у матеріальному, так і нематеріальному виробництві, де створюються не лише матеріальні об'єкти, а й інтелектуальні послуги, нематеріальні технології, інновації тощо; по-друге, предмети праці взагалі не підлягають відтворенню внаслідок їх разової участі у виробничому процесі.

Визначення невирішених частин загальної проблеми. Різноманітні пропозиції авторів щодо категорій і факторів, які впливають на відтворення необоротних ресурсів вимагають уточнення сутності «відтворюваних економічних ресурсів» для цілей бухгалтерського обліку. Нагальною також залишається потреба у побудові моделі, в основу якої може бути покладена система показників вартісного оцінювання таких ресурсів.

Метою статті є обґрунтування системи показників вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів, яка може бути покладена в основу побудови облікової моделі, корисної для проведення економічного аналізу та управління ресурсами на підприємстві.

Важливим в управлінні підприємством є своєчасне прийняття оптимальних рішень, які враховують зміни, викликані економічною ситуацією в країні. Ключовими є передусім питання вартісного оцінювання ефективності використання необоротних ресурсів та визначення рівня їх відтворення. Зусилля більшості науковців спрямовані на швидке поширення інтелектуальної інформації та розвиток в цих умовах інновацій. Інновація виникає внаслідок створення персоналом якісно нових продуктів чи технологій, які користуються на ринку попитом. Саме тому пильну увагу підприємства мають зосереджувати на об'єктах відтворюваних інтелектуальних ресурсів, до яких пропонується відносити крім нематеріальних активів (ресурсів) й інтелектуальний потенціал їх працівників.

Кваліфікацію персоналу економіст П. Друкер, наприклад, відносить до фактору, від якого залежить успіх господарської діяльності підприємства [4, с. 143–146]. Так, оволодіння особливими, специфічними знаннями і технологіями надає підприємству певні переваги порівняно з іншими аналогічними підприємствами тієї

ж галузі. Здобуття переваг у специфічній сфері діяльності, пов'язаної з інноваціями, прагнення підприємств до інтенсивного типу розвитку виробництва вимагає від працівників постійного самовдосконалення. Підтримка лідируючої позиції досягається шляхом проведення на підприємстві заходів зі своєчасного відтворення необоротних економічних ресурсів і в першу чергу інтелектуального потенціалу працівників. Якісному зростанню професійного рівня сприятиме систематичне оновлення, поглиблення, переосмислення, засвоєння знань працівниками та своєчасне опанування ними галузевими новинками. Наслідками реалізації цих заходів є розширення меж економічного мислення людини, розвиток його творчих здібностей, зростання самостійності у прийнятті рішень з питань організації та управління діяльністю підприємства. Процес відтворення персоналу В. О. Мандибура пов'язує переважно із забезпеченням «еквівалентного вартісного відшкодування витрат праці» [5, с. 371–372]. Автор пропонує витрачені працівником потенційні можливості, його фізичні і розумові зусилля відновлювати на підприємстві у грошовій формі відповідно до механізму ринкового ціноутворення. Не погоджується з даним підходом П. Друкер, який не вважає економічну винагороду працівнику головним джерелом позитивної мотивації у сучасному суспільстві [6, с. 312]. Навпаки, автор зосереджує нашу увагу на формуванні належної відповідальності працівників та ефективній організації їх роботи, нестачу яких не зможуть замінити ніякі грошові винагороди.

У процесі виробництва працівники беруть участь у створенні товарів (робіт, послуг), вартість яких у спрощеному вигляді розподіляється на заробітну плату та додану вартість. У вітчизняній практиці додана вартість формується внаслідок ефективного використання матеріальних і трудових ресурсів. Завдяки якісному відтворенню рівня інтелектуального потенціалу працівників додана вартість буде неухильно зростати.

У зарубіжній практиці концепція «доданої економічної вартості» (ДЕВ) є пріоритетною, тоді підприємство використовує ДЕВ у якості критерію, за яким оцінює зростання прибутку [7, с. 6]. Наприклад, акціонерне товариство може зменшувати ціну акцій у разі отримання незначного прибутку, якщо вартість капіталу для нових інвестицій є досить великою. Економісти Д. Стоун, К. Хитчинг додану вартість визначають як різницю між ціною, яку сплачено за придбані у постачальників товари (роботи, послуги),

та ціною продажу контрагентам товарів, виготовлених підприємством [8, с. 269–270]. Утворюють додану вартість такі елементи, як: частина собівартості виготовлення, яка включає витрати на оплату труда працівників, амортизацію тощо; фінансові витрати; прибуток до оподаткування, який включає податки, дивіденди, нерозподілений прибуток. Показник доданої вартості дозволяє визначити та порівняти продуктивність різних підприємств. Так, підприємство, що має більший розмір показника доданої вартості з розрахунку на одного працівника, займає більш міцну позицію у виплатах працівникам, акціонерам і кредиторам. Економіст К. Хеддервик [9, с. 67] пропонує зміни реальної заробітної плати на одного працівника зіставляти зі змінами продуктивності його праці чи доданої вартості.

Особливості відтворення необоротних матеріальних та нематеріальних ресурсів потребують визначення показників кількісного чи якісного оцінювання та обґрунтування їх узагальнюючого показника. Бажано визначити показник доданої вартості на одного працівника за даними різних, наприклад, невеликих підприємств, які належать до однієї галузі, та порівняти їх значення. Це дозволить з'ясувати позицію, яку займає підприємство у певній галузі. Необхідно враховувати, що відмінності у цілях та зацікавленості різних користувачів у результатах аналізу однакової вхідної економічної інформації можуть призвести до її протилежного тлумачення.

Економічні об'єкти, зокрема ресурси, можна представити у математичній формі чи формалізовано у вигляді моделей [10, с. 3, 23]. Для цілей управління підприємством умовно виокремлюють моделі, що забезпечують планування діяльності чи прийняття управлінських рішень. Наприклад, Р. Томас пропонує оцінювати невизначені змінні засобами імітаційної моделі [11, с. 308–309, 336–337].

В основу побудови облікової моделі можуть бути покладені різні показники та критерії, що впливають на результат оцінювання, який можна перевірити на практиці. Застосування такої моделі дозволить стандартизованим шляхом об'єктивно проаналізувати різні дані. У разі відсутності моделі є ризик отримання помилкових вихідних даних та прийняття невірних управлінських рішень внаслідок суб'єктивізму при проведенні оцінювання. Методи моделювання, звичайно, застосовуються як зручний інструмент для прийняття управлінських рі-

шень у разі, коли аналітичні методи є неприйнятними. Огляд результатів моделювання надає можливість обрати варіанти оптимальних рішень.

Вирішувати досить складні задачі моделювання бажано за допомогою спрощених прийомів та інформаційних систем, що дозволить зекономити робочий час виконавця при повторенні певних дій. При побудові моделі відтворюваних економічних ресурсів необхідно враховувати: альтернативні джерела фінансування, сукупність факторів, критеріїв, показників, коефіцієнтів, напрямів і форм відтворення необоротних ресурсів та можливості застосування сучасних інформаційних систем і технологій [12, с. 116]. Доповнення традиційної системи бухгалтерського обліку такою моделлю дозволить отримати важливу економічну інформацію, якої бракує користувачам для управління відтворюваними ресурсами.

Оцінювання результатів творчої праці персоналу у зарубіжній бухгалтерській практиці здійснювалося за допомогою різних критеріїв та з використанням певних типів систем HRA (обліку трудових ресурсів). Головне, щоб таке суб'єктивне оцінювання не призвело до штучного завищення вартості активів і підприємства загалом та необґрунтованого зростання його інвестиційної привабливості. Так, Пол Р. Нівен запропонував створити ефективну оцінну систему та методику, за допомогою яких можна перетворювати власну стратегію підприємства в оцінні показники [7, с. 4]. Такий інструмент оцінювання чи збалансована система показників дозволить підприємствам визначати вартість об'єктів нематеріальних ресурсів, ефективність використання інтелектуального потенціалу, і навіть ставлення обслуговуючого персоналу до клієнтів тощо. Наприклад, вітчизняні економісти широко застосовують комплексну оцінку персоналу за бальною системою, яка дозволяє кількісно виміряти істотні характеристики як самого працівника, так і результатів його роботи [14, с. 88].

Огляд та узагальнення вимог чинного законодавства, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 30 «Біологічні активи», даних економічної літератури [9; 13; 14] дозволили запропонувати показники облікової моделі вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних ресурсів (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОКАЗНИКИ ОБЛІКОВОЇ МОДЕЛІ ВАРТІСНОГО ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ,
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТА РІВНЯ ВІДТВОРЕННЯ НЕОБОРОТНИХ РЕСУРСІВ**

1	2	3
<p>Об'єкти відтворених економічних ресурсів за видами та групами в традиційній системі бухгалтерського обліку</p> <p>Необоротні матеріальні ресурси за групами основних засобів: Група 2 «Капітальні витрати на поліпшення земель» Група 3 «Будинки, споруди та передавальні пристрої» Група 4 «Машини та обладнання» Група 5 «Транспортні засоби» Група 6 «Інструменти, приладдя, інвентар (меблі)» Група 7 «Тварини» Група 8 «Багаторічні насадження» Група 9 «Інші основні засоби»</p>	<p>Методика визначення показників, які використані автором при розробці моделі</p> <p>1) Оцінювання стану відтворених необоротних ресурсів за видом основних засобів: $\text{Питома вага основних засобів} = \frac{\text{Основні засоби}}{\text{Всього за необоротними активами}} \quad (1)$ $\text{Коефіцієнт зносу основних засобів} = \frac{\text{Знос основних засобів}}{\text{Основні засоби (первісна вартість)}} \quad (2)$ 2) Оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів за видом основних засобів: $\text{Коефіцієнт оновлення основних засобів} = \frac{\text{Надходження основних засобів за період (первісна вартість)}}{\text{Основні засоби (первісна вартість) на кінець періоду}} \quad (3)$ $\text{Коефіцієнт вибуття основних засобів} = \frac{\text{Вибуття ОЗ за період (первісна вартість)}}{\text{Основні засоби (первісна вартість) на початок періоду}} \quad (4)$ </p>	<p>Примітки</p> <p>Спільні показники для виду основних засобів</p>

Продовження табл. 1

Примітки	3	
<p>Методика визначення показників, які використані автором при розробці моделі</p>	1	2
<p>Об'єкти відтворюваних економічних ресурсів за видами та групами в традиційній системі бухгалтерського обліку</p>	<p>Необоротні матеріальні ресурси за групами інших необоротних матеріальних активів:</p> <p>Група 1 «Бібліотечні фонди» Група 2 «Малювальні необоротні матеріальні активи» Група 3 «Тимчасові (не тимчасові) споруди» Група 4 «Природні ресурси» Група 5 «Інвентарна тар» Група 6 «Предмети прокату» Група 7 «Інші необоротні матеріальні активи»</p>	<p>3) Оцінювання стану відтворюваних необоротних ресурсів за видом інших необоротних матеріальних активів:</p> $\text{Питома вага інших необоротних матеріальних активів} = \frac{\text{Інші необоротні матеріальні активи}}{\text{Всього за необоротними активами}} \quad (5)$ $\text{Коефіцієнт зносу інших необоротних матеріальних активів} = \frac{\text{Знос інших необоротних матеріальних активів}}{\text{Інші необоротні матеріальні активи (первісна вартість)}} \quad (6)$
<p>Необоротні інтелектуальні ресурси за групами нематеріальних активів:</p> <p>Група 1 «Права користування природними ресурсами» Група 2. «Права користування майном» Група 3. «Права на комерційні позначення» Група 4. «Права на об'єкти промислової власності» Група 5. «Авторське право та суміжні з ним права» Група 6. «Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи» Група 7. «Інші нематеріальні активи»</p>	4)	<p>4) Оцінювання стану відтворюваних необоротних ресурсів за видом нематеріальних активів:</p> $\text{Питома вага нематеріальних активів} = \frac{\text{Нематеріальні активи}}{\text{Всього за необоротними активами}} \quad (7)$ $\text{Коефіцієнт морального зносу нематеріальних активів} = \frac{\text{Моральний знос нематеріальних активів}}{\text{Нематеріальні активи (первісна вартість)}} \quad (8)$
<p>Примітки</p>	Пропозиція автора	Пропозиція автора
	Спільні показники для виду інших необоротних матеріальних активів	Спільні показники для виду нематеріальних активів

	<p>5) Оцінювання ефективності використання праці персоналу в процесі відтворення їх інтелектуального потенціалу: Питома вага = $\frac{\text{Додана вартість}}{\text{Чисельність працівників}}$ (9)</p> <p>6) Комплексна оцінка підвищення результативності персоналу після відтворення їх інтелектуального потенціалу: Пропонується визначати по кожному працівнику після проведення заходів з якісного відтворення їх інтелектуального потенціалу на підприємстві. Комплексна оцінка складається з сукупності окремих оцінок, отриманих за формулою (10): $K_{оп} = 0,5 \times \Pi_{пкр} \times \Pi_{дя} \times \Pi_{ср(ф)} \times \Pi_{др}$, (10) де $K_{оп}$ — комплексна оцінка конкретного працівника; $0,5$ — емпірично визначений коефіцієнт, уведений у формулу для посилення значущості оцінки складності та результативності праці; $\Pi_{пкр}$ — професійно-кваліфікаційний рівень; $\Pi_{дя}$ — ділові якості; $\Pi_{ср(ф)}$ — складність роботи (виконуваних функцій); $\Pi_{др}$ — конкретно досягнутий результат.</p>	<p>За даними праці [14, с. 88-89] За даними праці [9, с. 67]</p>	<p>Пропозиція автора</p>
<p>Відтворені економічні ресурси</p>	<p>7) Узагальнюючий показник відтворюваних ресурсів: $\frac{\text{Сума необоротних активів за видами}}{\text{Сума активів за балансом}}$ (11)</p>	<p>Пропонується до своєї групи інтелектуального потенціалу</p>	

Аналіз облікової моделі відтворення необоротних ресурсів, яку наведено за групами, дозволив визначити спільні показники для кожного з видів цих ресурсів — основних засобів, інших необоротних матеріальних ресурсів, інтелектуальних ресурсів (формули 1–8). Шляхом інтегрування показників (формули 1, 5, 7) визначено узагальнюючий показник відтворюваних економічних ресурсів (формула 11). Показник ефективності, використаний у моделі, визначає питому вагу доданої вартості на одного працівника чи ефективність управління персоналом шляхом відтворення їх інтелектуального потенціалу на підприємстві (формула 9). Ця формула враховує вклад кожного працівника у створення доданої вартості.

Модель також здатна забезпечити користувачів результатною обліковою інформацією стосовно обсягів капітальних інвестицій, які підприємство може спрямувати на відтворення необоротних ресурсів за рахунок власних коштів.

Висновки. Запропоновано для цілей бухгалтерського обліку систему показників вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів, яка є основою побудови інформаційної моделі. Така модель здатна у майбутньому забезпечити користувачів необхідною інформацією для прийняття ними виважених управлінських рішень щодо напрямів відтворення необоротних ресурсів у стислі терміни та з мінімальними трудовитратами.

Основним напрямом подальших наукових досліджень є побудова алгоритму інформаційної обліково-аналітичної системи відтворюваних економічних ресурсів з метою вироблення оперативних рішень щодо їх управління на мікро та макро-рівнях.

Література

1. *Голов С. Ф.* Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В.І. Єфименко. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
2. *Якубовський М.* Науково-інноваційне забезпечення модернізації української промисловості / М. Якубовський // Економіка України. — 2009. — № 10. — С. 4–14.
3. Основні виробничі фонди сільського господарства: ефективність, оновлення, оцінка / [Підлісецький Г. М., Гарасим П. М., Герун М. І.,

Ульянов М. Г., Пилипець В. М., Пітулько В. О.]; за заг. ред. Г. М. Підлісецького. — К.: Урожай, 1995. — 192 с.

4. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения / Питер Друкер; [пер. с англ. М. Котельниковой]. — М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. — 288 с.

5. Мандибура В. О. Особливості фінансового забезпечення відтворення робочої сили в умовах ринкової трансформації / В. О. Мандибура // Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки: збірник наукових праць. — Луцьк: Ред.-вид. відділ ВДУ ім. Лесі Українки, 1997. — С. 371–377.

6. Друкер П. Практика менеджмента / Питер Друкер; [пер. с англ.]. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2002. — 398 с.

7. Нивен Пол Р. Сбалансированная Система Показателей — шаг за шагом: максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Пол Р. Нивен; [пер. с англ.]. — Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2004. — 328 с.

8. Стоун Д. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг; [пер. с англ. Ю.А. Огибин, Г.Ю. Огибин при участии Е.А. Плаксенкова]. — М.: Агентство «Бизнес-Информ». — 1993. — 302 с.

9. Хеддервик К. Финансово-экономический анализ деятельности предприятий / Карл Хеддервик; [пер. с англ. Д. П. Лукичева и А. О. Лукичевой] / [под ред. Ю. Н. Воропаева]. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 192 с. — (Международная организация труда).

10. Жданов С. А. Экономические модели и методы в управлении / С.А. Жданов. — М.: Дело и Сервис, 1998. — 176 с.

11. Томас Р. Количественные методы анализа хозяйственной деятельности / Ричард Томас; [пер. с англ.]. — М.: Дело и Сервис, 1999. — 432 с.

12. Городянська Л. В. Факторно-критеріальна модель відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку / Л.В. Городянська // Фінанси України. — 2009. — № 5. — С. 112–119.

13. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів [монографія] / Ярослав Крупка. — Тернопіль: ТАНГ «Економічна думка», 2000. — 354 с.

14. Економіка підприємства: підручник / [Грещак М.Г., Колот В.М., Наливайко А.П., Покропивний С.Ф., Сай В.М., Соболев С.М., Федонін О.С., Швиданенко Г.О.]; за заг. ред. С.Ф. Покропивного. — [2-ге вид., перероб. та доп.]. — К.: КНЕУ, 2000. — 528 с.

Статтю подано до редакції 17.02.10 р.