

зводить до оновлення виробництва і технологій, завдяки чому зростає продуктивність праці, що створює умови для росту платежів. Тільки управління, зорієнтоване на зростання вартості фірми, робить можливим прийняття кращих рішень і досягнення більш вигідних компромісів незалежно від суспільних умов, в яких функціонує суб'єкт господарювання [5, ст. 22].

Вище наведені міркування дозволяють стверджувати, що однією, гідною уваги метою фірми є створення додаткової вартості, тобто примноження її вартості. Така мета скеровує керівництво фірми на врахування довготермінових часових перспектив, змушує його мислити стратегічно, підпорядковує поточну діяльність перспективному баченню фірми, враховує всі аспекти її функціонування. Джерелом цієї мети є економічний прибуток, який є надлишком бухгалтерського прибутку над рівнем, що випливає з очікуваної норми відтворення капіталу власника. У добре функціонуючій системі конкуренції реалізація цієї мети забезпечує ефективну діяльність фірми на перспективу.

Повертаючись до варіантів стратегічної мети, на перший погляд виникає враження, що фірма, у якої метою є відчутне збільшення прибутку (перший варіант розглянутих вище цілей), виглядає найперспективнішою і найпривабливішою з точки зору вкладення інвестицій. Однак це не завжди так, що видно з міркувань у даній статті. Другий варіант стратегічної мети видається мало перспективним, оскільки може скластися враження, що керівництво фірми задоволене її станом і не піклується про подальший розвиток. Третій варіант – це не тільки випадки, коли у складних ситуаціях для збереження свого існування на ринку, фірма змушена погодитися на тимчасове, може навіть вагоме, зменшення прибутку, або проголосити про своє банкрутство. Можливий також варіант, коли зменшення поточного прибутку заплановане заздалегідь, що повинно вилитися у його суттєве збільшення у майбутньому за рахунок збільшення вартості фірми. Саме такий варіант стратегічної мети слід вважати найперспективнішим і найпривабливішим для інвесторів.

Література

1. Котлер Ф. Основи маркетингу. – М. – 1996.
2. Друкер П.Ф. Практика управління. – М. – 1994.
3. Девіс Е.В., Поінтон Д. Фінанси і фірма. – Варшава: PWE. – 1997.
4. Блек А., Райт П., Бахман Д.Е. У пошуках вартості для акціонерів. Дім Видавництва ABC. – Варшава, 2000.
5. Конеланд Т., Котлер Ф., Муррін Д. Оцінка, вимір і формування вартості фірм. – М. – 1997.

УДК 657.1

Доц. І.Й. Яремко, к.е.н. – Львівський НУ ім. І.Франка

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ МУНІЦИПАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ (КОНЦЕПЦІЯ ВІДТВОРЕННЯ КАПІТАЛУ)

Розглядаються як складові доходів специфічні бухгалтерські категорійні поняття (дотації, пільги, субсидії), які не мають чіткої регламентації законодавчими приписами з питань ведення обліку. З метою адаптації галузевої облікової системи до стану реальної економіки, запропоновано концептуальні підходи взаємопов'язаного розгляду бюджетних надходжень як доходів і відтворення капіталу.

Peculiarities of accounting of income of municipal enterprises (the conception of reproduce of capital)

The specific accounting categorical notions (subsidies, favorable, grants) as elements of income, which don't have clear regulation by legislative instructions on questions of caring on the accounting are examined. The conceptual approaches of interrelated consideration of budget's receive as income and reproduce of capital with the purpose of adaptation of branch accounting system to the position of real economy are proposed.

Законодавча регламентація з питань обліку [1, 2] визначає доходи, як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу. Стандартом [3] визначені критерії визнання доходів трьох типів операцій: продажу продукції (товарів); надання послуг; використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять дохід. Дохід для кожного типу операцій визнається, коли існує ймовірність надходження на підприємство у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з цією господарською операцією (трансакцією) та сума доходу може бути достовірно визначена. У фінансових звітах [2] дохід визнається на основні облікового принципу нарахування: доходи відображаються у бухгалтерському обліку у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

При формуванні на підставі бухгалтерської методології показника обсягу валових доходів у фінансових звітах необхідно надати перевагу принципам *превалювання сутності над формою і обачності*. Принцип превалювання сутності над формою передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх економічного змісту, а не лише виходячи з юридичної форми. Згідно з принципом обачності у бухгалтерському обліку необхідне застосування методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і *завищенню оцінки активів і доходів* підприємства. Обидва принципи акцентуються не випадково, оскільки у цій статті мова йде про доходи муніципальних експлуатаційних підприємств, які здійснюють реалізацію комунальних послуг за державними регульованими цінами та покриттям планово-збиткової діяльності дотаціями, а також відшкодуванням пільг і субсидій з державного (місцевого) бюджетів.

Відповідно до ЗКГНГ підприємства, що формують муніципальну інфраструктуру житлово-комунального господарства, належать до невиробничої сфери і є самостійною галуззю (код 90 000). Як і будь-який інший суб'єкт господарювання, муніципальні експлуатаційні підприємства повинні враховувати активи і зобов'язання, доходи й витрати, тобто вести бухгалтерський облік відповідно законодавчим регламентаціям (стандартам). Вітчизняне законодавство з питань обліку, загалом зорієнтоване на підприємницькі структури, недостатньо відтворює галузеві особливості діяльності. Найістотнішим чинником, що зумовлює особливості муніципальних підприємств, є специфіка їх діяльності: на відміну від більшості господарюючих суб'єктів метою їх функціонування не є отримання прибутку; вартість послуг регулюється – держава бере на себе зобов'язання з оплати частини вартості цих послуг за деякі категорії громадян та компенсує частину витрат, пов'язаних з планово-збитковою діяльністю. Особливості діяльності зумовлюють появу в обліковій системі таких специфічних об'єктів як дотації, пільги, субсидії. Крім цього, в обліку і на балансі таких підприємств перебувають об'єкти основних

засобів (напр., мережні споруди і передавальні пристрої), що належать до сфери управління органів місцевого самоврядування й місцевих органів виконавчої влади.

Законодавчими регламентаціями щодо визнання доходу з реалізації комунальних послуг, оплачуваних за тарифом бухгалтерсько-процедурно-технічними підходами, застосовується двоканальна оцінка вартості послуг. Частина складається з реального тарифу послуг, оплачуваних споживачами, у т.ч. підприємств, заснованих на приватному капіталі; друга частина – з бюджетних дотацій на покриття передбачуваних збитків. З юридичної точки зору, у другому разі відсутній акт купівлі-продажу послуг: перерахуванням бюджетних коштів (дотацій) фінансовими органами здійснюється компенсація понесених підприємством витрат для виконання статутних завдань, якими його наділила держава. Отримання бюджетних дотацій підприємством не є реалізацією послуг. Отже, з юридично-фінансової точки зору наявне розмежування економічних термінів "реалізація послуг" і "компенсація понесених витрат", зведених в обліковій моделі воедино у категорію "доходи".

Крім двоканального методу, оплата вартості комунальних послуг, наданих за тарифом, у реальній економіці здійснюється у два етапи: оплата безпосередньо споживачами та *наступна* (головним чином через відсутність реальних джерел фінансування) доплата за рахунок бюджетних коштів наведених вище відшкодувань. Доходом визнається сума наданих послуг, виходячи з їх договірної вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами). Вважається (проте, сумнівно, з чисто економічної точки зору ціноутворення, виходячи з реальної вітчизняної економіки), що частка плати населенням за житлово-комунальні послуги у сукупному доході визначається, виходячи з розміру тарифу, затвердженого з урахуванням ПДВ, то і розмір субсидій, отриманих у вигляді визначеної різниці містить у собі ПДВ. Таким чином, ці кошти (субсидії) разом з коштами, сплаченими безпосередньо кожним одержувачем субсидії, формують оплату тарифу, встановленого органами виконавчої влади. У разі відшкодування з місцевого бюджету частини тарифу, встановленого органами виконавчої влади, що не сплачено населенням у зв'язку з отриманням будь-яких категорій пільг та субсидій по оплаті житлово-комунальних послуг, то такі відшкодування, як складові частини регульованого тарифу, включаються до об'єкта оподаткування, базою якого є тариф.

Склад валових доходів, що беруть участь у формуванні об'єкта оподаткування, визначено ст. 4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": до складу валового доходу включаються загальні доходи від усіх видів діяльності, а також доходи, отримані від інших джерел та від позареалізаційних операцій. Бюджетну дотацію, що надається суб'єктам підприємницької діяльності у зв'язку з державним регулюванням цін, розглядають як складову ціни. Бюджетні дотації, що надходять для відшкодування витрат, включаються до складу валового доходу. Цей перелив бюджетного фінансування (бюджетування: дотації, пільги, субсидії → податки) тільки дискримінує валовий внутрішній продукт, відображуваний у системі національного рахівництва. Таке бюджетне фінансування привіряне до терміну "безповоротна фінансова допомога" – сума коштів, передана платнику податків згідно із договорами дарування, іншими подібними договорами, які не передбачають відповідної компенсації чи повернення таких коштів.

Субсидії у вигляді коштів на етапі перерахування їх місцевими фінансовими органами відділам субсидій, а також на етапі перерахування відділом субсидій на рахунок експлуатаційних підприємств для відшкодування витрат населення за оплату житлово-комунальних послуг розглядається як цільове фінансування. З точки зору процедурних регламентацій обліку, цільове фінансування та цільові надходження, що отримуються підприємством, мають суворо визначені цілі. Кошти можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних і юридичних осіб.

Подібно як поява природних монополій з точки зору макроекономіки (теорії і практики) розглядається як одна з найбільш масштабних ринкових невдач і невирішених проблем, так само у світогосподарській теорії і практиці ведення обліку єдиної думки щодо бюджетних доплат не існує. Питанням розкриття інформації у фінансовій звітності про державні субсидії як різновиду державної допомоги присвячений Міжнародний стандарт фінансової звітності №20 "Розкриття інформації про державні субсидії і державну допомогу", що набув чинності з 1 січня 1984 р. Користувачі звітності зацікавлені в об'єктивній інформації про діяльність економічної одиниці, у т.ч. про розмір наданих державою ресурсів, і отриманих економічних результатів від використання державної допомоги. Державні субсидії (government grants) – це різновид державної допомоги у формі передачі ресурсів господарюючому суб'єкту за умови відповідності його діяльності певним умовам. Державні субсидії можуть бути надані у формі дотацій, субвенцій (безповоротних позик) або премій; їх поділяють на субсидії, пов'язані з активами (grants related to assets), і субсидії, пов'язані з доходом (grants related to income).

Тобто, по-суті, можна розглядати два теоретичних підходи у міжнародній теорії і практиці до відображення державних субсидій у фінансовій звітності: у вигляді збільшення капіталу і у вигляді доходу. При першому підході державні субсидії розглядають як джерело фінансування діяльності; їх відображають у балансі, але не як доходи у звіті про фінансові результати. Аргументом на користь відображення субсидій як капіталу вважають їх безповоротність при виконанні певних умов, а також той факт, що субсидії не "зароблені" підприємством і не несуть у собі пов'язаних з їх залученням витрат і, виходячи з цього, не є доходом. Відповідно другому підходу державні субсидії повинні відображатися у звіті про фінансові результати як доход господарюючого суб'єкта. Така точка зору, зазвичай, обґрунтовується такими аргументами: субсидії надають не засновники (акціонери), тому відносити їх на збільшення власного капіталу нелогічно; підприємство отримує субсидії за умов виконання певних умов і зобов'язань, тобто вони споріднені з певними витратами; як і податки, субсидії є частиною бюджетної політики держави.

Міжнародний стандарт передбачає відображення державних субсидій як доходу, а не як збільшення капіталу. При цьому використовується принцип нарахування. На думку автора, достатньо явні економічні події знаходять викривлене відображення в обліковій системі: традиційний облік не розглядає відокремлено "капітал підприємства" і "капітал засновників", а називає його "власний капітал".

Одержувані збитки, що відображені у Звіті про фінансові результати, розглядаються стосовно вітчизняних комунальних експлуатаційних підприємств як передбачувані. Вони зумовлені законодавчим закріпленням пільг, субсидій насе-

ленню, встановленням тарифів нижче собівартості послуг або за умови низької рентабельності. Внаслідок таких юридичних приписів муніципальні підприємства "приречені" на "проїдання" власного капіталу, який за задумом повинен компенсуватися відшкодуваннями дотацій, пільг, субсидій з державного чи муніципального бюджетів. Отже, державні гарантії у такій оцінці з економічної точки зору є не що інше, як зворотне повернення підприємствам спожитого їх власного капіталу. Облікова модель повинна бути адаптована до реальних економічних подій вітчизняної економіки. У галузевому обліку поточне отримання наведеного бюджетного фінансування найдоцільніше облічувати протягом року на окремому рахунку (напр., "виділені кошти") з наступним приєднанням до одного з елементів "власного капіталу" (напр., "додатково вкладеного"), кошти якого наприкінці року спрямовуються на покриття планових збитків.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства України від 31.03.99 р. №87; зареєстроване в Міністерстві України 21.06.99 р. за №391/3684.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства України від 31.03.99 р. №87; зареєстроване в Міністерстві України 21.06.99 р. за №397/3690 із змінами і доповненнями, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України від 24.02.2000 р. №37, від 14.06.2000 р. №131.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства України від 29.11.99 р. №290; зареєстроване в Міністерстві України 14.12.99 р. за №860/4153 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 14.06.2000 р. №131.

УДК 504.03 (911.3)

О.М. Яворська – УкрДЛТУ

ДЖЕРЕЛА ЗАБРУДНЕННЯ АТМОСФЕРИ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА НАСЛІДКИ

Розглядаються основні джерела забруднення атмосфери. Наведена класифікація забруднення атмосферного повітря. Подані основні причини забруднення повітряного басейну та їхні наслідки.

О.М. Yavors'ka – USUFWT

Sources of pollution of an atmosphere, their classification and consequences

Consider the basic atmosphere contamination sources. Directed contamination classification of atmospheric air. Help into basic contamination causes of air pool and their superventions.

Атмосферне повітря ніколи не буває чистим. Ще кілька десятиріч років тому природа успішно ліквідовувала різноманітні забруднення, оскільки атмосфера має могутні властивості самоочищення, але нині вона з цим завданням вже не справляється. Якщо взяти чистоту атмосферного повітря над рівнем океану за одиницю, то у сільських районах забруднення буде в 10 разів вищим, у невеликих містах – в 35, у великих містах – в 150, а у великих промислових центрах – у тисячу разів [3]. Причинами наявності в атмосфері такої кількості забруднення є як промислова діяльність людини, так і природні процеси.

Економічна роль атмосфери колись визначалась такими функціями: як ресурс біологічного відтворення робочої сили (дихання людини), середовище існування; джерело кисню для спалювання органічного палива; та як джерело вітрової енергії. У наш час економічні функції атмосфери значно розширені: використовуються її електромагнітні, оптичні та інші фізичні й хімічні властивості.

За останні кілька років у світі спалюється у середньому по 10 млрд. т палива на рік, при цьому викидається 22 млрд. т вуглекислого газу, 150 млн. т двоокису сірки, близько 300 млн. т оксиду вуглецю, 50 млн. т оксиду азоту, 200-700 млн. т пилу і диму та багато інших речовин, з якими надходять в атмосферу шкідливі, хвороботворні, у тому числі, канцерогенні та мутагенні речовини.

Є різні підходи до класифікації забруднень навколишнього середовища. Іноді їх поділяють на механічні, хімічні, фізичні й біологічні. До механічних забруднень відносять різні предмети у воді й ґрунті, а також тверді частинки різної величини. Хімічні забруднення – це різноманітні природні речовини, рідкі, тверді та газоподібні, які надходять у біосферу. Фізичними забрудненнями є всі види енергії, що надходять як відходи промислових підприємств. Під біологічними забрудненнями розуміють організми, які з'явилися у результаті діяльності людини і завдають шкоди природі.

Основними джерелами забруднення атмосфери є природні, промислові і побутові процеси. Їх об'єднують у чотири групи [2]:

- забруднювачі природного походження (мінеральні, рослинні, тваринні, мікробіологічні);
- забруднювачі, які утворюються при згоранні палива для потреб промисловості;
- забруднювачі, які утворюються у результаті промислових викидів;
- забруднювачі, зумовлені згоранням і переробкою побутових і промислових відходів.

Основна маса забруднювачів повітря утворюється у результаті спалювання органічних енергоносіїв (вугілля, нафти, газу, торфу, сланців, деревини). У містах до 60 % забруднень припадає на автотранспорт. Забруднення повітря стає великою соціальною і економічною проблемою для багатьох розвинутих країн, особливо для великих міст та промислових агломерацій. У промислових районах за добу випадає понад 1 т пилу на 1 км², у забруднених містах за рік більше як 1 кг на 1 км² пилу і сажі.

Промислове забруднення атмосферного повітря створює велику небезпеку для здоров'я людей. Таке забруднення повітря різко посилюється у період промислової революції XIX ст. у зв'язку із спалюванням величезної кількості вугілля, нафти, газу та викидів в атмосферу промислових відходів. Так, у ФРН щорічно викидається у повітря 2,5 млн. т пилу, 6 млн. т оксидів вуглецю та мільйони тонн інших шкідливих речовин.

В Україні функціонує 1700 екологічно небезпечних підприємств, у тому числі понад 100 хімічних із шкідливим для навколишнього середовища виробництвом. Атмосферні викиди від стаціонарних джерел в основних секторах економіки України наведено у табл. 1.