

При здійсненні оцінки заставної вартості від спеціалістів банку вимагатиметься наявність достатнього рівня кваліфікації в області експертної оцінки земель сільськогосподарського призначення, щоб забезпечити зниження кредитних ризиків банку та ефективність виданих ним кредитів. Банки, які зможуть забезпечити себе спеціалістами такого рівня, матимуть помітну конкурентну перевагу. За невеликої частки кредитних операцій, при визначенні заставної вартості сільськогосподарських угідь, доцільно скористатися послугами незалежних оцінювачів.

У подальшому необхідним є вдосконалення чинного законодавства шляхом внесення до Національного стандарту № 1 визначення поняття заставної вартості та вимог до методики її розрахунку. Розробка уніфікованих вимог до методики оцінки земель сільськогосподарського призначення з боку Національного банку України дала б змогу в подальшому забезпечити прозорість визначення заставної вартості, однакові умови на кредитному ринку, що у свою чергу призвело б до збільшення як зацікавленості банків у кредитуванні підприємств під заставу сільськогосподарських земель, так і збільшення кількості позичальників.

УДК 657:659.126

Список літератури

1. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію об'яжень: Закон України від 18.11.2003 р. № 1255-IV // www.zakon1.rada.gov.ua
2. Про іпотеку: Закон України № 898 від 5.06.2003 р. // www.zakon1.rada.gov.ua
3. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV // www.zakon1.rada.gov.ua
4. Про порядок формування та використання резерву для відшкодування можливих втрат за кредитними операціями банків: Положення затверджене Постановою Правління НБУ від 6.07.2000 р. № 279 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 03.08.2000 р. за № 474/4695 // www.zakon1.rada.gov.ua
5. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 // www.zakon1.rada.gov.ua
6. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 // www.zakon1.rada.gov.ua
7. Про методику оцінки майна під час приватизації: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2000 р. № 1554 // Збірник урядових нормативних актів України 12.10—29.11.2000 р. № 5/2001. — К.: Вид. «Україна», 2001 (Ст. 80).
8. Галасюк В.В., Галасюк В.В. Определение стоимости по методу Галасюка (GMLV). Под ред. В.В. Галасюка. — Днепропетровск: ОАО «Издательство «Зоря», 2007. — 312 с.
9. Кручок С.І. Іпотечне кредитування: Навч. посіб. — К.: Мета, 2002. — 208 с.
10. Петров В.И. Оценка стоимости земельных участков: Уч. пособ. / В.И. Петров; Под ред. М.А. Федотовой. — М.: КНОРУС, 2007. — 208 с.

В.Б. Моссаковський,

к. е. н., професор,

Київський слов'янський університет

Т.В. Кононенко,

к. е. н.,

Державна академія житлово-комунального господарства

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ¹

Порядок відображення в обліку операцій щодо зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Під втратами від зменшення корисності слід розуміти суму, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує очікувану величину відшкодування активу, а під вигодами від відновлення корисності активів слід розуміти вартість, на яку сума очікуваного відшкодування активу (в межах балансової (залишкової) вартості цього активу, на дату віднов-

лення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності), перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Зменшення вартості нематеріального активу може відбуватися через:

зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося;

фізичне пошкодження активу;

старіння активу, що пов'язано із втратою можливостей його використання;

¹ Закінчення. Початок статті див. № 1—2 і № 3—4 журналу.

зменшення попиту на нематеріальний актив через зміни в політичному, економічному та правовому середовищі;

перевищення балансової вартості чистих активів над їх ринковою вартістю;

суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, що негативно впливають на діяльність підприємства;

інші свідчення того, що ефективність нематеріального активу є або буде іншою, ніж очікувалося.

Згідно з п.7 П(С)БО 28 допускається можливість зменшення корисності нематеріальних активів через невизначеність строку їх використання або їх невикористання взагалі на дату річного балансу.

Сума очікуваного відшкодування визначається окремо по кожному активу, крім випадків, коли це зробити неможливо. Тоді розраховується сума відшкодування групи активів, яка генерує грошові потоки і до якої належить цей актив.

У галузі кінематографії можуть формуватися грошові потоки по окремих складових нематеріального активу, наприклад, використовується (виконується) лише музикальний супровід до художнього фільму. Це має враховуватися при розрахунку винагороди композитору виконавцем тощо.

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання. Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше 5 років. Якщо підприємство має досвід визначення очікуваного відпрацювання активу і виконано розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, що охоплюють період понад 5 років. При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка не перевищує величину грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план.

При зникненні причин зменшення корисності активу підприємство має визначити й відобразити вигоди від відновлення його корисності. Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визначають, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість. При цьому після відновлення ця вартість не повинна перевищувати балансову вартість, визначену на дату відновлення корисності, без урахування попередньої суми втрат від зменшення їх корисності.

Порядок відображення на рахунках операцій зі зменшення та відновлення корисності активів наведено у табл. 3.

Поряд із розглядом питання обліку нематеріальних активів, зокрема об'єктів інтелектуальної власності, в літературних джерелах, що розкривають особливості бухгалтерського обліку, почали розглядати поняття інтелектуального капіталу. В цих роботах пропонується включати його до складу активів підприємства.

На підтвердження викладеного слід навести думку Н.Л. Гавкалової та Н.С. Маркової [1]: «Сталим є представлення активів підприємства як сукупності фізичного та фінансового капіталу (нематеріальні активи)». Тим самим ставиться знак рівності між цими категоріями. До складу фізичного капіталу автори включають також інтелектуальний, який складається з чотирьох елементів: технологічного капіталу, клієнтського капіталу, персонального капіталу та соціального капіталу, приєднуючись при цьому до думки інших авторів, що соціальний капітал може бути визначений, як деякий набір суспільних відносин, що мінімізує операційні витрати інформації в межах всієї економіки.

Інший автор, С.Ф. Легенчук [2], розглянувши висловлювання з цього приводу дуже багатьох авторів (в статті названо 14 публікацій), розуміє під інтелектуальним капіталом сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, ринковий капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку. Автор схиляється до думки, що в бухгалтерському обліку не можна чітко розмежувати поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал», зважаючи на сферу застосування і різноплановість цих категорій.

Визначити й оцінити певним чином величину інтелектуального капіталу можна було б через гудвіл, коли продається підприємство, і це дуже часто використовується за кордоном при оцінці ділової репутації, на що звертають увагу ряд авторів [2]. Однак такий підхід може використовуватися не завжди, адже акт купівлі-продажу підприємства може здійснюватися з різних причин і принести власнику різну величину доходу залежно від швидкості розрахунків за майно, тим більше, що величина гудвілу значною мірою залежатиме від банківського процента по депозитах на дату його продажу, а продаж підприємства з від'ємним гудвілом зовсім не означає відсутність інтелектуального капіталу.

Тому С.Ф. Легенчук вказує, що наявність ОІВ у балансі підприємства може свідчити про наявність інтелектуального капіталу в підприємства. Однак це теж може не відповідати дійсності, адже патенти чи ліцензії можуть бути придбані, але метою їх придбання є не подальший розвиток власного виробництва, а попередження виникнення конкуренції.

Порядок відображення на рахунках операцій зі зменшення та відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
	<i>Операції по об'єктах, які раніше не переоцінювалися</i>		
1	Списання вартості нематеріальних активів при зменшенні їх корисності	975	133
	Збільшення вартості нематеріальних активів при відновленні їх корисності	133	746
	<i>Операції по об'єктах, які раніше переоцінювалися*, при збільшенні їх корисності</i>		
2	Відновлена вартість нематеріального активу:		
	а) шляхом збільшення амортизації (13 332 грн)	12	133
	б) на суму відновлення корисності, але не більше суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення корисності над сумою попереднього відновлення його корисності (5 000 грн)	12	746
	в) решту суми відновлення корисності (8 332 грн)	12	425
	<i>Операції по об'єктах, якщо їх корисність зменшується (розрахунок робиться в тому ж порядку, що і по операції 2)</i>		
3	Зменшена вартість нематеріальних активів:		
	а) на суму нарахованого зносу	133	12
	б) на суму зменшення корисності, але не більше попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над попередніми уцінками і втратами від зменшення його корисності	425	12
	в) на решту суми зменшення корисності об'єкта	975	12

* Приклад розрахунку сум по операції 2. Переоцінювана балансова вартість нематеріального активу на момент його переоцінки — 100 000 грн, сума нарахованого зносу — 40 000 грн. Визнана вартість об'єкта на момент відновлення корисності — 80 000 грн. Раніше зроблена уцінка об'єкта та сума втрат від зменшення корисності — 12 000 грн. При попередньому відновленні залишкова вартість збільшилася на 7 000 грн, тобто сума уцінки перевищувала суму відновлення корисності на 5 000 грн.

Звідси індекс відновлення становить $1,3333 [80\,000 : (100\,000 - 40\,000)]$, відновлена балансова вартість — 106 664 грн ($80\,000 \times 1,3333$), а сума амортизації має становити 53 332 грн ($40\,000 \times 1,3333$). Таким чином, балансова вартість має зрости на 46 664 грн, за рахунок збільшення амортизації — на 13 332 грн, інших доходів від звичайної діяльності 5 000 грн, а решта суми (8 332 грн) становитиме збільшення додаткового капіталу ($26\,664 - 13\,332 - 5\,000$).

Так, підприємство, яке посідає монопольне становище на ринку й отримує при цьому значні прибутки, може придбати ОІВ з метою, щоб ці права не були використані конкурентами. Тим самим об'єкти права інтелектуальної власності в підприємства є, але вони використовуються у протилежному напрямі. Тому наявність у підприємства ОІВ ще не означає наявність інтелектуального капіталу й навпаки. Це вимагає детальнішого вивчення й узагальнення в економічних і соціальних дослідженнях, що в сучасних умовах за наявності комерційної таємниці зробити дуже важко.

Найбільш вагомим дослідженням, на нашу думку, з приводу інтелектуального капіталу здійснені Н.М. Малогою [3]. Узагальнивши результати розробок провідних вчених розвинених країн і країн СНД, вона зазначає, що при визнанні інтелектуального капіталу найбільш складним є його оцінка. У розвинених країнах за наявності розвинутого фондового ринку цей розрахунок може здійснюватися на основі ринкових котирувань. В Україні та інших країнах СНД подібний метод не можна використовувати через відсутність відповідних умов. Інші методи оцінки (затратний або порівняльності придбання) можуть істотно знизити розмір капіталу [30, с. 400–410].

На наш погляд, такий підхід щодо взяття на облік інтелектуального капіталу не вигідний суспільству конкретної країни, адже це може призвести до значних непорозумінь із бюджетом і спекулятивних махінацій, оскільки власник, продаючи нормально працююче підприємство, хоче отримати таку вартість, яка б приносила йому таку ж або більшу ренту, ніж він отримував від працюючого підприємства. Ця різниця і становить гудвіл. Для власника він є прибутком, але це йому не вигідно, адже потрібно сплачувати податок (25–30 %), що вимагає збільшення ціни продажу і має істотне значення для покупця.

Збільшення вартості підприємства ще до моменту продажу дозволить власнику продати його з меншою сумою прибутку (гудвілу), тобто дешевше. Збільшення вартості активів підприємства в будь-якому іншому випадку вигідно власнику (власникам), що свідчитиме про можливість залучення капіталу шляхом випуску додаткових акцій тощо.

Усі ці докази свідчать на користь взяття на облік інтелектуального капіталу, тому перспективною слід вважати оцінку інтелектуальної власності. Однак це слід розглядати як операцію креативного обліку, тобто це дозволено робити, якщо це передбачено чинним законодавством.

М.Р. Метьюс і М.Х. Перера [4, с. 441–451] узагальнили досвід багатьох закордонних фахівців і запропонували кілька варіантів оцінки цих нематеріальних активів. Ними розглянуто кілька методів оцінки, а саме: обліку людських ресурсів (HRA), метод непридбаного гудвілу, метод приведеної поточної вартості, модель грошової оцінки стохастичної винагороди, вартості втрати робочої сили тощо.

На підтвердження раніше зазначеного припущення, що оцінка людських ресурсів доцільна, передусім, при продажу підприємств, у праці Н.М. Малюги [3] наведено висловлювання Фламхольца та Коффа, які доводять доцільність для покупців використання HRA для економії коштів на сплату податків при придбанні компаній сфери послуг, а саме:

1) перш за все як покупець, так і продавець мають скласти прогноз вартості людських ресурсів, щоб визначити ціну продажу. Прикладом може бути факт продажу корпорації Hughes Aircraft Co за 5,2 млн дол. США, причому 4,4 млн дол. США являє собою гудвіл;

2) покупець захоче зберегти людські ресурси в умовах зміни власника, тому що поглинання часто веде до високої плинності кадрів, тому покупцеві бажано стимулювати найбільш цінних працівників для продовження роботи;

3) за допомогою оцінки придбаних людських ресурсів покупець компанії у сфері послуг може домогтися істотного зниження податків.

Вказані особливості оцінки трудових ресурсів при придбанні підприємства можуть привести до виникнення гудвілу або до його відсутності. Однак слід визнати, що в деяких випадках можуть виникнути права на використання людських ресурсів, якщо підприємство перекупує в іншого власника право на використання спортсмена у команді (футбол, хокей, баскетбол тощо), але право власності на людину покупець не отримує.

Слід визнати, що подібні явища навряд чи спостерігатимуться в сільськогосподарських підприємствах України, тому вважаємо, що у них об'єктом бухгалтерського обліку можуть бути лише визнані нематеріальні активи, що названі раніше.

Розглядаючи докладніше поняття інтелектуального капіталу, слід зазначити, що його не можна визнавати активом, адже він не є власністю підприємства, воно може його лише використовувати; його не можна відокремити від підприємства й достовірно оцінити, це не узгоджується з міжнародним стандартом, про що пишуть окремі автори [5]. Тому на рхунку 12 мають обліковуватися лише ОІВ.

С.Ф. Голов [6, с. 386–403], розглядаючи проблему практичного застосування принципів і методів міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, звернув увагу не те, що багато закордонних авторів, зокрема Д. Андріссен та П. Тіссен [7], дово-

дять доцільність перегляду методики, складу й оцінки активів підприємства, пояснюючи це насамперед тим, що середня вартість цих компаній, акції яких продаються на Нью-Йоркській фондовій біржі, у 2,5 раза, а компаній, які діють у сфері інформаційних технологій, – у 10 разів перевищують їх оголошену балансову собівартість. Тому деякі автори одночасно з приведенням балансової вартості пропонують додатково до фізичних (земля, будівлі, обладнання, запаси) та фінансових (кошти, інвестиції, дебіторська заборгованість тощо) активів оцінювати ще три види активів: клієнти (замовники, канали), працівники та постачальники, організація (лідерство, стратегія, знання, бренд, цінності, інновації: система, процеси, культура тощо) [6, с. 392]. Тим самим пропонується оцінити нематеріальні активи у вигляді інтелектуального капіталу.

При цьому потрібно звернути увагу на те, що міжнародні стандарти фінансової звітності дозволяють компаніям включити до нематеріальних активів більше їх видів порівняно з американськими стандартами. Однак жоден із існуючих стандартів не дозволяє компаніям відображати у балансі окремо такі статті як «інтелектуальний капітал», «ноу-хау», «лояльність клієнтів» і т.п., оскільки компанії не мають над ними безпосереднього контролю [8, с. 69]. Цей пункт потребує уточнення, адже «ноу-хау» і в МСФЗ 38 і в П(С)БО дозволяється включати до складу нематеріальних активів.

Проти цього виступають провідні вчені Бруклінського інституту, які у своїх рекомендаціях, виданих у 2001 р., запропонували у звітності відображати нематеріальні активи відповідно до трьох рівнів, залежно від проблеми їх оцінки:

1) активи, що є власністю фірми і можуть бути продані;

2) активи, які можуть бути контрольовані, але не можуть бути виокремлені та продані (бізнес-процеси, активи, які створюють репутацію тощо);

3) активи, які не можуть бути повністю контрольовані підприємством (людський капітал, капітал відносин).

Для активів першої групи характерним є те, що по них можна визначити витрати, понесені на їх отримання, та їх продажну вартість щодо активів другої і третьої груп, запропоновано розробити непрямі індикатори або кластери непрямих індикаторів для розуміння ролі, яку відіграють ці чинники в процесі створення вартості.

Б. Лев вважає, що неякісний облік нематеріальних активів призводить до публікації перекручених і навіть неправдивих фінансових звітів. Тому він пропонує створення вторинної інформаційної системи, яка ґрунтується на концепції вартісного ланцюжка, що включає ряд стадій (винахід і навчання, впровадження й комерціалізацію), а кожен етап характе-

ризувати за допомогою кількісних, стандартизованих і доречних вимірників, а в подальшому внести зміни до чинних стандартів бухгалтерського обліку [6, с. 395].

Останні розробки положень про інтелектуальний капітал, виконані в Європі, засвідчили досить специфічний підхід до застосування цього об'єкта. Ще у 1996 р. датський уряд запропонував здійснювати поліпшення ринкових умов для бізнесу. В нових умовах започатковано підготовку звітів про інтелектуальний капітал [9], що призвело до виникнення науково-дослідного Європейського проекту MACIC (Measuring and Accounting Intellectual Capital), який фінансується Європейською комісією та 40 європейськими компаніями і науковими інститутами країн Європи.

Метою цього проекту є виявлення наявності певних розробок і забезпечення зворотного зв'язку за розробленими методиками й програмним забезпеченням. До складу інтелектуального капіталу, під яким розуміють вартість компанії, включають споживчий, організаційний та індивідуальний капітал. Споживчий капітал — це частина інтелектуального капіталу, яку можна закріпити (відпустити) споживачам. Організаційний капітал характеризує ресурси фірми, до складу яких входять патенти, концепції, моделі, комп'ютери та адміністративні системи, які хоча і створені працівниками, є власністю компанії. Індивідуальний капітал — це система показників стосовно працівників, тобто їх навичок і компетенції, але цей капітал вважається власністю компанії. Тим самим підтверджується теза, що інтелектуальний капітал — це «натуральний ненаблюдаемый показатель, повышающий рыночную стоимость фирмы и зависящий от количества имеющихся у нее вложений в НИОКР, других аналогичных факторов [10, с. 1].

Все це дало підставу деяким компаніям під захистом Датської ради з торгового і промислового розвитку на доповнення до звітності з інтелектуального капіталу запровадити кілька спеціальних рахунків, метою яких є відображення в обліку цих об'єктів.

Зазначені рахунки передбачають нагромадження інформації для підготовки звітності компанії про окремі види ресурсів: процеси, тобто інформація про обладнання, розміри та ефективність діяльності; технологія — масштаб, обладнання та застосування індустріальних технологій; покупці — склад, управління та задоволення споживачів; подібні ресурси — склад, управління та задоволення споживачів цим видом ресурсів.

На відміну від розглянутих раніше систем оцінки інтелектуального капіталу звітність компаній ставить за мету не розробити грошову оцінку знань компанії, а підкреслити різницю між звичайною фірмою та фірмою, діяльність якої базується на

знаннево-інтенсивних технологіях. Це передбачає послідовний процес доведення до споживача даних, по-перше, про інтелектуальний рівень знань компанії, тобто рівень знань і напрям її діяльності; по-друге, пропозиції щодо задоволення потреб споживачів; по-третє, звітність про можливості фірми щодо задоволення потреб споживачів.

Мета такої звітності — показати, яку продукцію чи послуги може надавати компанія при певному рівні споживання, точніше для певної категорії споживачів за наявності досягнутого рівня кваліфікації спеціалістів, характеризуючи одночасно (до певної міри) очікувану вартість виконаних завдань та пояснюючи тим самим, чому буде така вартість послуг.

Таким чином, компанія звітує про свою стратегію на найближчу перспективу з урахуванням наявних ресурсів. З цією метою доцільно привести систему показників, які характеризують людський потенціал компанії. До складу цих показників входять такі дані: кількість найманих працівників; розподіл їх за віком; середній вік; середній трудовий стаж у компанії та галузі; розподіл за статтю; рівень і тип освіти; кількість інженерно-технічного персоналу (в термінології країн СНД); рівень знань комп'ютерної техніки; прихильники інтелектуальних технологій та їх користувачі; працівники, які підготовлені як керівники проектів; кількість керівників проектів тощо. При потребі можуть бути залучені дані про рівень освіти, плинність кадрів, забезпечення ПК тощо.

Застосування компаніями системи інтелектуальної звітності має на меті зацікавити користувачів шляхом вивчення їх запитів та доведення до їх відома результатів інтелектуальних розробок, що сприятиме розширенню можливостей фірми. На наш погляд, саме такого ознайомлення керівників та спеціалістів сільськогосподарських підприємств і не вистачає щодо розробок, виконаних співробітниками наукових закладів УААН. З цією ж метою розробляються проекти типу MACIC, цьому також мають сприяти і регіональні програми, які запропоновано розробляти для окремих регіонів України [11] та які мають застосовуватися в аграрній сфері з урахуванням зональних особливостей.

Тому вважаємо, що взяття на облік інтелектуального капіталу з подальшим відображенням його у звітності фірми потребує детального вивчення й узагальнення. Деякі автори [9] передбачають включення з часом інтелектуального капіталу у фінансову звітність, оскільки той після своєї матеріалізації перетвориться на прибутки, що й стане внеском у зростання вартості компанії, однак такий підхід не означає взяття на облік цього виду капіталу. До останнього часу це не відображається у фінансовій звітності.

Висновки. Вивчення діючого законодавства, інструктивних матеріалів та практики ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів дозволяє зробити наступні висновки:

1) входження України у Світову організацію торгівлі та запровадження міжнародної практики використання об'єктів інтелектуальної власності потребує прискорення завершення отримання патентів на винаходи і наукові розробки, виконані у наукових закладах УААН та взяття їх на облік;

2) для досягнення поставленої мети необхідно продовжити наукові розробки щодо обґрунтування методики оцінки ОІВ з врахуванням особливостей їх створення і використання в аграрній сфері;

3) необхідно привести у відповідність чинне законодавство та нормативи забезпечення обліку нематеріальних активів та їх авторського права на ці об'єкти;

4) рекомендувати науковим закладам УААН використовувати запропоновану у статті методику документального оформлення та ведення обліку нематеріальних активів;

5) беручи до уваги направленість уряду до залучення в економіку України іноземного капіталу та завершення приватизації підприємств, доцільно запровадити у податковому законодавстві нарахування амортизації на гудвіл. За аналогією з методикою розрахунків, що застосовуються у розвинених країнах.

Список літератури

1. Гавкалова Н.Л., Маркова Н.С. Інтелектуальний капітал та його соціальна складова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2005. — № 1/31. — С. 16—24.
2. Легенчук С.Ф. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал в бухгалтерському обліку: взаємозв'язок понять // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2005. — № 1/31. — С. 32—38.
3. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія: Моногр. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.
4. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учеб. / Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
5. Шулъга С.Н. Вітчизняна та міжнародна практика обліку нематеріальних активів: проблеми і протиріччя // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2004. — № 4/30. — С. 54—60.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Моногр. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
7. Андриссен Д., Тиссен П. Невесомое богатство. Определение стоимости вашей компании в экономике нематериальных активов. Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. — 304 с.
8. Дипиаса С.А. (младший), Эклз Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. — М.: Альбина Паблишер, 2003. — 212 с.
9. Малишко О. Вимірювання інтелектуального капіталу в європейських компаніях // Інтелектуальна власність. — 2006. — № 1. — С. 26—39.
10. Козырев А.М. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. — М.: ЦЭМИ РАН, 2002. — 426 с.
11. Стрижак О. Управління інтелектуальною власністю: регіональний аспект // Інтелектуальна власність. — 2006. — № 2. — С. 23—31.

УДК 631.162:657.1.001

О.М. Костенко,
головний бухгалтер,
СПДФО Недєліної О.А.

ОБЛІК І АНАЛІЗ ЯК ОСНОВНІ ФУНКЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

Сучасний стан агропромислового комплексу України породжує спектр гострих соціально-економічних проблем: зменшуються обсяги виробництва і споживання продукції, знижується ефективність діяльності організаційно-правових структур. Комплекс заходів щодо фінансової санації сільськогосподарських підприємств вимагає невідкладної розробки нових і вдосконалення вже існуючих систем, методів, методик та інших прийомів управління з метою підвищення ефективності виробництва сільськогосподарської продукції. Розв'язання даної проблеми ускладнюється не зовсім вдалим реформуванням статистики і бухгалтерського обліку, що призвело до

погіршення інформаційного забезпечення менеджменту.

Питанням формування обліково-аналітичної системи управління на основі якісної інформації присвячено праці як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, зокрема: І.О. Белебехи, Ф.Ф. Бутинця, Б.Й. Валуєва, О.Д. Гудзинського, В.А. Дерія, К. Друрі, Р. Вандер Віла, І.І. Каракоза, А.Н. Кашаєва, Г.Г. Кірейцева, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришиної, В.Б. Лібермана, В.Г. Лінника, В.Ф. Палія, Н.М. Погребняк, П.Т. Саблука, В.К. Савчука, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Л.С. Шатковської та ін. Незважаючи на значні здобутки у дослідженнях вчених, потребують