

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені Вадима Гетьмана»

Л. В. ГОРОДЯНСЬКА

**ВІДТВОРЮВАНІ
ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ:
теорія та методологія
обліку і аналізу**

МОНОГРАФІЯ

УДК 657:330.341
ББК 65.052.231.1
Г 70

Рецензенти

В. О. Шевчук, д-р екон. наук, проф.
(Національна академія статистики, обліку та аудиту)

О. В. Березін, д-р екон. наук, проф.
(ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»)

В. І. Єфіменко, канд. екон. наук, проф.
(ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»)

*Рекомендовано до друку Вченою радою КНЕУ
Протокол № 10 від 21.06.12*

Городянська Л. В.

Відтворювані економічні ресурси: теорія та методологія
Г 70 обліку і аналізу : монографія. — К. : КНЕУ, 2013. — 259, [5] с.
ISBN 978-966-483-613-2

У монографії вперше досліджено новий напрям в економіці — облік та аналіз відтворюваних економічних ресурсів. Автором проаналізовані категорії «ресурси», «економічні ресурси», уточнюється їх структура й сутність, а також виокремлюються — відтворювані економічні ресурси. Запропоновано об'єднати в системі прогнозного аналізу економічну інформацію про об'єкти відтворюваних економічних ресурсів, які утворюють ідентифіковані необоротні матеріальні і нематеріальні ресурси (активи) та неідентифіковані інтелектуальні ресурси. Уперше обґрунтовано та розкрито напрями дослідження відтворюваних економічних ресурсів, теоретичний опис, алгоритм прогнозного аналізу та модель системи прогнозного аналізу яких може стати передумовою побудови інформаційної моделі обліку і аналізу цих видів ресурсів. При проектуванні такої моделі враховано можливості оптимізації розрахунків і прийняття управлінських рішень з використанням динамічних моделей оновлення структури матеріальних видів відтворюваних економічних ресурсів на підприємствах України.

Теоретична значущість проведеного дослідження обумовлена тим, що висновки та рекомендації, викладені у монографії, служитимуть основою для подальшого прогнозування впливу процесу відтворення економічних ресурсів на рівень їх продуктивності. Монографія буде корисною для наукових працівників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, а також фахівців-практиків, що займаються дослідженням сучасних проблем в економіці, напрямками розвитку прогнозування впливу процесу відтворення об'єктів економічних ресурсів на результативність діяльності та потенціал підприємства.

УДК 657:330.341
ББК 65.052.231.1

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється*

ISBN 978-966-483-613-2

© Л. В. Городянська, 2013
© КНЕУ, 2013

ЗМІСТ

Передмова	5
Розділ 1. Відтворювані економічні ресурси в економіці України	13
1.1. Загальна характеристика та класифікація економічних ресурсів, здатних до відтворення	13
1.2. Механізм відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів	29
1.3. Напрями та модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів	61
1.4. Визнання в обліку, класифікація та способи вимірювання вартості об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення	75
<i>Висновки до першого розділу</i>	95
Розділ 2. Гносеологія відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку та аналізу	98
2.1. Сучасна парадигма розвитку системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу відтворюваних економічних ресурсів	98
2.2. Концептуальні засади формування обліково-аналітичної інформації про об'єкти відтворюваних економічних ресурсів . . .	113
2.3. Інформаційне моделювання обліку об'єктів відтворюваних економічних ресурсів	126
<i>Висновки до другого розділу</i>	153
Розділ 3. Прогнозний аналіз об'єктів відтворюваних економічних ресурсів	155
3.1. Критерії та показники якісного й кількісного оцінювання об'єктів відтворюваних економічних ресурсів у системі економічного аналізу	155

3.2. Прогнозна модель аналізу відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів	174
3.3. Інформаційне моделювання оцінювання рівня відтворення економічних ресурсів	180
3.4. Система прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.	197
<i>Висновки до третього розділу</i>	<i>230</i>
Післямова	232
Список використаних джерел	235

ПЕРЕДМОВА

В умовах ринкової економіки успішна господарська діяльність вітчизняних підприємств залежить від ресурсів, які відіграють визначальну роль у виробничому процесі. Процеси глобалізації світової економіки та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу сприяли трансформації економіко-правового середовища України й наближенню вітчизняної облікової системи до міжнародної континентальної облікової системи. Нові підходи до розкриття економічної інформації зумовили необхідність подолання відмінностей у принципах організації й процедурах ведення обліку, що сприяло уніфікації показників фінансової звітності, підвищенню якості та достовірності облікової інформації.

Радикальні системні реформи в економіці України та перетворення світогляду суспільства в інформаційному напрямі супроводжуються зміною пріоритетів серед видів ресурсів і неухильним пошуком шляхів їх економного витрачання в процесі створення суспільно значущих соціально-економічних благ. Сучасний етап розвитку економіки України, новітні глобальні трансформаційні перетворення потребують наукового пізнання відтворюваних економічних ресурсів з метою розширення меж економічної інформації у системі обліку та аналізу, достовірного оцінювання вартості таких ресурсів та ефективного управління результативністю діяльності підприємства.

Економіко-правовою підставою функціонування системи бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], національні положення бухгалтерського обліку, адаптовані до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Визначальною рисою постіндустріального суспільства є поява в суспільному виробництві таких особливих видів ресурсів, як інформаційні, інвестиційні, інноваційні, інтелектуальні тощо, які за своєю сутністю та об'єктивними умовами неможливості їх визнання в бухгалтерському обліку та контролю підприємством не переходять до категорії «активи», а залишаються економічними ресурсами. Водночас, за МСФО 38 «Нематеріальні активи» ак-

тив, — це ресурс, який контролюється підприємством і в результаті його використання очікується отримання в майбутньому економічних вигод [2, с. 846].

Теоретичною основою традиційної системи бухгалтерського обліку є загальна економічна теорія, яка використовує всі категорії суспільного виробництва. Вони характеризують продуктивні сили як систему, у якій відбувається процес взаємодії трудових ресурсів із засобами виробництва, у результаті чого формується інтегрована продуктивна сила, або потенціал суспільства. Інтелектуальний потенціал є сукупністю вартісних, якісних і натурально-речових складових, які впливають на формування, зростання або зниження якості внутрішньо створеного гудвілу підприємства. Ця категорія виражається в потенційних можливостях забезпечити високоефективне виробництво і реалізацію продукції певного складу, технічного рівня та якості в необхідних обсягах для задоволення потреб ринку тощо.

Основою господарської діяльності підприємства є безперервно відновлюваний процес руху економічних ресурсів і час обороту, за який вони, пройшовши сфери виробництва й обігу, повертаються до вихідної грошової форми. У результаті такого процесу здійснюється відтворення економічних ресурсів і відбувається постійне відновлення та безперервне повторення процесу виробництва в попередньому або збільшеному розмірі.

За часів Радянського Союзу процес відтворення пов'язували з матеріальними благами, робочою силою та виробничими відносинами [3, с. 248; 4, с. 51]. У процесі еволюції поступово змінюються суспільні потреби та значення загальновідомого в економічній теорії терміна «відтворення», який у контексті ресурсів розглядали як процес відновлення фізичних і духовних сил людини, його здатності до праці. Відсутність обліково-аналітичної інформації щодо категорії «відтворювані економічні ресурси» негативно позначилося на розвитку вітчизняного підприємства. Формулювання економічної сутності відтворюваних економічних ресурсів як сукупності інтелектуального потенціалу (інтелектуальних) трудових ресурсів і засобів праці (за видами необоротних матеріальних і нематеріальних економічних ресурсів — об'єктів амортизації) підкреслює необхідність розширення меж економічної інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Однак у традиційній системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу, яка регулюється чинним нормативним законодавством, визначення категорії «відтворювані економічні ре-

сурси» відсутне. Сучасна економічна теорія розглядає «відтворені економічні ресурси» як системну категорію, яку утворюють види необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів та інтелектуальних ресурсів підприємства. У бухгалтерському обліку визнаються лише окремі види економічних ресурсів, які є активами. Так, система бухгалтерського обліку надає економічну інформацію саме щодо видів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів (активів), окрім інших активів, і не визнає інтелектуальний вид відтворених економічних ресурсів. Таким чином, категорія «відтворені економічні ресурси» є не обліковою, а загальноекономічною. Невизначеність механізму здійснення вартісної та якісної оцінки такого виду відтворених економічних ресурсів, як інтелектуальні ресурси, призводить до відсутності економічної інформації стосовно реальної вартості інтелектуального капіталу й внутрішньо створеного гудвілу, а також до штучного заниження інноваційної та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств. Значення результатів творчої діяльності людини або створених нею матеріальних і нематеріальних ресурсів неухильно зростає. Це спонукає до необхідності дослідження особливостей кількісного оцінювання об'єктів відтворених економічних ресурсів в обліку та створення в системі прогнозного аналізу моделі оцінювання якісного рівня відтворення інтелектуальних ресурсів підприємства, які набувають значущості в сучасних умовах господарювання.

Цілком очевидно, що об'єкти економічних ресурсів, які здатні до відтворення та залучені до господарського обороту, мають бути обов'язково кількісно або якісно виміряні та оцінені, як і будь-які інші види ресурсів. Тому необхідно систематизувати відомості і знання про відтворені економічні ресурси, сформувати інформаційне забезпечення про їх об'єкти в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу з метою управління результативністю господарської діяльності підприємства.

Актуальність обраної теми зумовлена потребою в формуванні обліково-аналітичного забезпечення відтворених економічних ресурсів як об'єкта пізнання, що дасть можливість оцінити їх продуктивність в якісних або кількісних показниках, спрогнозувати бажаний рівень відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів з метою забезпечення в майбутньому, у результаті відтворення їх об'єктів динаміки сталого розвитку підприємства.

У сучасних умовах нагальною є потреба в раціональному управлінні ресурсами на мікро- та макрорівнях, ефективному

освоєнні, своєчасному відтворенні економічних ресурсів, які забезпечують зростання інтелектуального потенціалу держави та набувають вагомого значення для перспектив довгострокового розвитку вітчизняних підприємств.

У провідних країнах світу, економіка яких представлена переважно сферою нематеріального виробництва, монопольними ресурсами є інформація та знання, які забезпечують виробництво нового знання та на відміну від індустріальних благ, характеризуються низькими виробничими витратами та рідкісністю [5, с. 30]. Специфічними рисами розвитку сучасних економік є інтелектуалізація багатьох сфер діяльності, орієнтація на інтелектуальний потенціал, який у розвинутих країнах вважають джерелом економічного й соціального розвитку та важливою складовою національного багатства, що високо цінується [6, с. 1; 7, с. 1]. На жаль, національна система обліку та аналізу виявилася не готовою до ефективного засвоєння та використання інтелектуального потенціалу. Відсутність методики оцінювання інтелектуального потенціалу підприємства призводить до браку економічної інформації щодо інтелектуального потенціалу всієї країни та спричиняє втрати від неефективного використання наявних економічних ресурсів. Проблеми формування та функціонування національного інтелектуального потенціалу актуальні для України, тому недооцінка його, а також неефективне управління інтелектуальними ресурсами ускладнюють реалізацію означеної урядом країни Стратегії розвитку України «Україна 2020: Стратегія національної модернізації», стримують процес створення інформаційної системи обліково-аналітичного забезпечення управління відтворюваними економічними ресурсами та гальмують зайняття нашою державою гідного місця на світовому ринку.

Унаслідок недооцінювання значення інтелектуальних ресурсів у 2003—2010 рр. фінансування інноваційної діяльності промислових підприємств з держбюджету становило в середньому 1,7 % [8, с. 324; 9, с. 318; 10, с. 326]. Такого бюджетного фінансування вкрай недостатньо для забезпечення інноваційного розвитку та привабливості національної економіки, а тому вітчизняні підприємства змушені самостійно вирішувати питання визначення реальної вартості економічних ресурсів у системі обліку й аналізу та своєчасного відтворення їх об'єктів.

Економічний потенціал держави в ринкових умовах зростає завдяки інтелектуалізації науково-технічного прогресу, раціональному використанню підприємствами економічних ресурсів і зумовлений обсягами їх інвестиційної діяльності. Наприклад,

підприємства в 2000—2010 рр. здійснювали інвестиції в основний капітал у середньому на 61,1 % за рахунок власних коштів [8, с. 200; 9, с. 197]. Незважаючи на поступове зниження цього показника, на кінець 2010 року він становив 55,7 %. Тобто, у вирішенні проблеми своєчасного оновлення необоротних матеріальних і нематеріальних активів основним джерелом відтворення є власні кошти підприємств, особливе місце серед яких посідає амортизація.

Гостро постає проблема формування обліково-аналітичного забезпечення системи відтворюваних економічних ресурсів, своєчасного отримання повної, неупередженої та вірогідної інформації з метою підвищення якості управління їх об'єктами, планування напрямів і джерел їх відтворення, що забезпечує зростання результативності діяльності й ринкової вартості підприємств. Для вирішення окресленої проблеми необхідно спочатку систематизувати знання про відтворювані економічні ресурси, сформувані уявлення про об'єкти та алгоритми їх пізнання. Формалізоване представлення об'єкта пізнання передбачає виокремлення об'єктів, які є відтворюваними економічними ресурсами, проектування інформаційних моделей обліку об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, прогнозних моделей аналізу інтелектуальних ресурсів та об'єднання їх у системі прогнозного аналізу.

Робоча гіпотеза ґрунтується на припущенні, що в результаті розробки теорії пізнання відтворюваних економічних ресурсів у середовищі бухгалтерського обліку та економічного аналізу можна сформувані інформаційне забезпечення системи управління відтворенням економічних ресурсів на підприємствах.

Метою дослідження, результати якого викладені в монографії, є розробка теорії та методології бухгалтерського обліку й економічного аналізу відтворюваних економічних ресурсів для вітчизняних підприємств.

Реалізація мети дослідження здійснюється шляхом вирішення таких завдань:

— узагальнити існуючі підходи вітчизняних авторів щодо визначення сутності економічних ресурсів, здатних до відтворення, з метою уточнення економічного змісту цього поняття;

— запропонувати всебічно обґрунтоване трактування системної категорії «відтворювані економічні ресурси», визначити характерні ознаки, притаманні їй складовим, які утворюють симбіоз трьох видів — необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних економічних ресурсів;

— проаналізувати стан бухгалтерського обліку необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів і визначити можливості інформаційного забезпечення процесу відтворення економічних ресурсів на підприємствах;

— розкрити напрями й побудувати модель відтворення необоротних ресурсів, що є підґрунтям формування обліково-аналітичного забезпечення відтворюваних економічних ресурсів;

— розкрити умови визнання в обліку необоротних економічних ресурсів та обґрунтувати неможливість відображення в бухгалтерському обліку окремих видів відтворюваних економічних ресурсів;

— визначити способи проведення оцінювання та розкрити особливості вимірювання вартості ідентифікованих об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення, у вітчизняній системі бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності;

— розробити та впровадити «уявні» моделі відтворюваних економічних ресурсів з метою розширення меж обліково-аналітичної інформації щодо цієї категорії та підвищення аналітичного рівня управління відтворенням економічних ресурсів;

— спроектувати інформаційні моделі обліку ідентифікованих об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення, і прогностичні моделі аналізу для тих об'єктів пізнання відтворюваних економічних ресурсів, які не підлягають ідентифікації в бухгалтерському обліку;

— обґрунтувати критерії якісного й кількісного оцінювання рівня відтворення економічних ресурсів з метою розширення меж обліково-аналітичної інформації та управління результативністю діяльності підприємств;

— сформулювати показники моделі якісного та вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів;

— застосувати метод інформаційного моделювання з метою оцінювання рівня відтворення інтелектуальних ресурсів у системі прогностичного аналізу;

— побудувати інформаційні моделі якісного та кількісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів для забезпечення користувачів якісною інформацією;

— спроектувати модель системи прогностичного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

Реалізації поставлених завдань присвячено три розділи монографії. Зокрема розділ 1 «Відтворювані економічні ресурси в економіці України», у якому відповідно до принципу сходження від абстрактного до конкретного, на підставі аналізу значного обсягу інформації визначено структуру й розкрито економічний зміст категорій «ресурси», «економічні ресурси», а також виокремлено серед видів економічних ресурсів відтворювані економічні ресурси та побудовано алгоритм їх пізнання. Усебічно розкрито сутність інтелектуального капіталу через амортизаційний механізм відтворення економічних ресурсів, що дає можливість моделювати процеси відновлення необоротних матеріальних ресурсів і поліпшення нематеріальних ресурсів і якісно управляти результативністю вітчизняних підприємств. Обґрунтовано неможливість визнання та оцінювання окремих видів відтворюваних економічних ресурсів в обліку та надано класифікацію їх ідентифікованих об'єктів. Запропоновано класифікацію видів оцінювання відтворюваних економічних ресурсів проводити двома способами: оцінювання за первинного визнання об'єкта в обліку та оцінювання після його визнання.

Розділ 2 «Гносеологія відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку та аналізу» присвячено пізнанню стану та обґрунтуванню сучасної парадигми розвитку системи бухгалтерського обліку економічних ресурсів, здатних до відтворення; розкриттю концептуальних засад формування обліково-аналітичної інформації стосовно об'єктів відтворюваних економічних ресурсів. Уточнено сутність категорій «облікова інформація», «система обліку та аналізу»; окреслено напрями теоретичного дослідження економічних ресурсів, здатних до відтворення; розроблено інформаційні моделі обліку ідентифікованих об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів з метою забезпечення вимог користувачів в отриманні повної економічної інформації про відтворювані економічні ресурси. Важливою складовою відтворюваних економічних ресурсів є інтелектуальний потенціал трудових ресурсів, або інтелектуальні ресурси. Завдяки використанню цих ресурсів створюється інтелектуальна власність, об'єкти якої підлягають оцінюванню в бухгалтерському обліку в складі необоротних нематеріальних ресурсів.

Розділ 3 «Прогнозний аналіз об'єктів відтворюваних економічних ресурсів» присвячено розробці системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Уточнено сутність інформаційної моделі управління відтворенням економічних ресурсів у системі прогнозного аналізу й обґрунтовано критерії якісного та

вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів, які покладено в основу створення факторно-критеріальної моделі оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів. Сформовано алгоритм системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів з метою автоматизації процесу прогнозування впливу відтворення економічних ресурсів на рівень їх продуктивності.

Методологічні засади дослідження ґрунтуються на законодавчих і нормативних актах Верховної Ради України, постановах Кабінету Міністрів України, чинних міжнародних і вітчизняних стандартах, що регулюють питання ведення бухгалтерського обліку. У роботі також використано офіційну статистичну та інформаційно-аналітичну інформацію, матеріали науково-практичних конференцій, наукових і теоретичних праць вітчизняних і зарубіжних учених, фахівців з питань економіки та управління ресурсами, звітні дані про господарську діяльність вітчизняних підприємств тощо.

Видання підготовлене за темою науково-дослідної роботи кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» — «Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки» (Реєстраційний № 0103V004766). Результати досліджень доповідались автором, обговорювалися і отримали схвалення серед науковців і практиків на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, на засіданні «круглого столу» в різних регіонах України.

Монографія розрахована на науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів, студентів, а також керівників і фахівців-аналітиків, які займаються дослідженням сучасних проблем в економіці, напрямами розвитку прогнозування впливу процесу відтворення об'єктів економічних ресурсів на результативність діяльності та потенціал підприємства. Видання може бути використане в навчальному процесі студентів освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Автор з вдячністю прийме слушні зауваження та пропозиції щодо змісту, структури й подальших досліджень за темою монографії, надіслані на електронну адресу: accsant_laura@mail.ru.

1.1. Загальна характеристика та класифікація економічних ресурсів, здатних до відтворення

Ринкові перетворення й процеси економічної інтеграції країн, створення вільних економічних зон, міжнародних об'єднань привели до трансформації економіки України, наближення її до світового співтовариства та гармонізації вітчизняної облікової системи з континентальною. Реформування облікової системи на етапі переходу нашої країни до постіндустріального суспільства характеризувалося створенням двох економіко-правових систем — системи бухгалтерського обліку та податкової системи. У площині системних реформ, що відбуваються в економіці України, поступово вдосконалюється й господарська діяльність підприємств і змінюються вимоги користувачів до бухгалтерської інформації. Тому виникає потреба в більш ретельному дослідженні характеристики економічних ресурсів, визначенні їх класифікації, виокремленні відтворюваних економічних ресурсів і побудові їх моделі як об'єкта пізнання.

Загальна характеристика економічних ресурсів

Позитивні зрушення в економічному розвитку країни супроводжуються еволюцією видів економічних ресурсів, здатних до відтворення, які становлять сутність цього дослідження. У результаті об'єктивних процесів історичного розвитку з'являються нові та трансформуються існуючі обліково-аналітичні категорії, які є квінтесенцією наукових досягнень, здобутих ученими завдяки плідній інтелектуальній діяльності.

Як підкреслюється в Стратегії розвитку України «Україна 2020: Стратегія національної модернізації», наша держава значно відстає від розвинутих країн світу за сукупною продуктивністю всіх факторів виробництва та відповідно — за рівнем добробуту населення [11]. Трансформація світогляду суспільства, його інноваційна спрямованість і переорієнтація значущості з матеріальних економічних на інтелектуальні ресурси (знання, потенціал) сприяли появі нових економічних категорій, таких як інноваційна діяльність, інтелектуальний капітал, людський капітал і відтворювані економічні ресурси.

Відповідно до суспільних потреб національної економіки та завдань менеджменту, які найчастіше не збігаються з науковим пошуком у сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу, мають змінюватися й об'єкти дослідження. Саме тому виникає потреба зорієнтувати облік та аналіз на потреби менеджменту, що зумовлене необхідністю отримання користувачами додаткової економічної інформації, у відображенні наявних властивостей об'єктів категоризації у сучасних умовах господарювання та під новим кутом зору, який розширює межі загальноприйнятих поглядів бухгалтерської наукової спільноти.

У процесі еволюційного розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу відбувається розширення меж предметної області і вдосконалення існуючого категоріального апарату, який складає підґрунтя проведення різнопланових наукових досліджень. Внаслідок цього кожній науці притаманна власна система або сукупність категорій, яка утворює її категоріальний апарат, без знання якого творчий процес є неможливим.

Утворення категорії (греч. *katēgoria* — вислів, ознака) — це останній результат абстрагування особливих ознак, притаманних предметам [12, с. 481]. Кожна категорія має мінімальний зміст та є формою логічного мислення, де розкриваються внутрішні суттєві сторони і відношення об'єктів, що досліджуються.

Відтворювані економічні ресурси як економічна категорія може відігравати визначальну роль в економіці підприємства та держави, що потребує наукового пізнання їх сутності з метою ефективного управління економічними ресурсами та результативністю діяльності підприємства. Бухгалтерський облік має забезпечувати управлінську ланку підприємства вихідними даними щодо наявних необоротних економічних ресурсів, здатних до відтворення.

Ресурс як термін походить від французького *ressources* — підіймаюсь, виникаю знову, і тлумачиться як матеріальні засоби, цінності, запаси, кошти, які в разі потреби можна використати [13, с. 762]. Під засобами розуміють спеціальні дії, способи, що дають можливість зробити щось, досягти чогось-небудь, а також знаряддя, механізми чи пристрої, необхідні для виконання якоїсь роботи [13, с. 325]. В «Економічному енциклопедичному словнику» [14, с. 238] ресурси визначаються як основні елементи виробничого потенціалу, які знаходяться в розпорядженні системи та використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку.

Аналіз джерел [15—23] показав, що автори неоднозначно трактують економічну сутність категорії «ресурси» та класифікують їх за різноманітними видами. Так, у «Словнику іншомовних слів» [15,

с. 499] ресурси поділяють на економічні та природні. В інших економічних словниках автори В. Г. Золотогоров [17, с. 467], Н. Л. Зайцев [20, с. 103] поділяють ресурси на матеріальні, трудові, фінансові, енергетичні ресурси, а В. Г. Золотогоров доповнює цей перелік ще й природними ресурсами. Природні, енергетичні та деякі інші види ресурсів за можливістю відновлення в процесі використання можуть поділитися на невичерпні (сонячна радіація, повітря, енергія вітру, морського прибою, приливів, відливів та ін.) і вичерпні, які можуть відновлюватися та не відновлюватися [17, с. 468]. У «Фінансовому словнику» [23, с. 403] ресурси поділяють на фінансові, економічні, матеріальні тощо. У «Фінансово-економічному словнику» [22, с. 496] як приклад ресурсів наведено фінансові, економічні, матеріальні, природні, сировинні, трудові (людські) ресурси та ін. В «Економічній енциклопедії» [19, с. 206] зустрічаємо природні, кадрові, інформаційні, фінансові, нематеріальні та інші види ресурсів. У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» [21, с. 1027] ресурси поділяють на бюджетні, депозитні та природні. У «Великому економічному словнику» [18, с. 952—954] виокремлюють багато різних видів ресурсів, серед яких є матеріальні, природні, трудові, фінансові, економічні, економічні виробничі, а також відтворювані ресурси. В «Економічному енциклопедичному словнику» вирізняють, окрім інших ресурсів, відтворювані та невідтворювані ресурси [14, с. 238].

Тому, спираючись на ці дані, доцільно впорядкувати інформацію про ресурси за видами відповідно до визначень авторів (табл. 1.1). Отже, різноманітність тлумачень щодо видів ресурсів, як це видно з табл. 1.1, потребує структурування економічних ресурсів і виокремлення серед них тих видів ресурсів, які здатні до відтворення.

Таблиця 1.1

ВИЗНАЧЕННЯ КАТЕГОРІЙ «РЕСУРСИ» ТА ЇХ ПОДІЛ ЗА ВИДАМИ

Автор	Огляд пропозицій авторів щодо трактування сутності категорії «ресурси» та поділу їх за видами	
	Визначення категорії «ресурси»	Поділ ресурсів за видами
1	2	3
Морозов С. М., Шкарапута Л. М. [15, с. 499]	Матеріальні засоби, цінності, запаси, кошти, які в разі потреби можна використати (наприклад, економічні ресурси, природні ресурси)	Автори вважають, що ресурси поділяють на економічні та природні

Закінчення табл. 1.1

1	2	3
Пустовіт Л. О. та ін. [16]	Засоби, запаси, джерела чого-небудь, які використовують у необхідних випадках (с. 802)	Автори надали визначення, але не розкрили структуру поділу ресурсів за видами
Золотогоров В. Г. [17]	Запаси, доходи, грошові й інші засоби, цінності, багатства та їх джерела (с. 467)	Матеріальні, трудові, фінансові, природні, енергетичні (с. 467—468)
Під редакцією Азріліяна А. Н. [18]	Грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів (наприклад, економічні ресурси) (с. 952)	Банківські, бюджетні, валютні, валютні міжнародні, відтворювані ресурси, вторинні, вторинні матеріальні, депозитні, інформаційні, кредитні, лісові, матеріальні, мінеральні, організаційні, первинні, змінні, постійні, природні, вільні, трудові ресурси, фінансові, економічні, економічні виробничі тощо (с. 952—954)
Мочерний С. В. та ін. [19, с. 206]	Основні елементи виробничого потенціалу, які має в розпорядженні система та які використовують для виконання конкретних завдань економічного розвитку	Природні, технічні, технологічні, кадрові, просторові, часові, структурно-організаційні, інформаційні, фінансові, нематеріальні
Зайцев Н. Л. [20]	—	Матеріальні, трудові, фінансові, енергетичні ресурси підприємства (с. 103)
Бусел В. Т. [21, с. 1027]	Запаси будь-чого, що можна використати в разі потреби. Грошові цінності, джерело фінансових доходів	Бюджетні, депозитні та природні ресурси
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. [23, с. 403]	Кошти, запаси, можливості, джерела чого-небудь	Фінансові, економічні, матеріальні тощо
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [22, с. 496]	Кошти, запаси, можливості, джерела чого-небудь	Фінансові, економічні, матеріальні, природні, сировинні, трудові (людські) тощо

У «Великій економічній енциклопедії» ресурси економічні тлумачаться як джерела й засоби здійснення виробничої діяльності [24, с. 548]. У «Великому бухгалтерському словнику» ресурси економічні визначаються як сукупність основних засобів, нематеріальних активів, інших цінностей, грошових коштів, що перебувають у власності фірми та використовуються з метою отримання прибутку [25, с. 404]. У «Фінансово-економічному словнику» [22, с. 783] і в економічній теорії [26, с. 585] ресурси економічні трактують як сукупність таких видів ресурсів, як земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, технологія, інформація та інші, які використовують для виробництва товарів (робіт, послуг). У «Економічному словнику» ресурси економічні визначають як сукупність основних засобів, нематеріальних активів, інших цінностей, грошових коштів, що перебувають у власності фірми й використовуються для отримання прибутку [27, с. 799]. В економічній теорії деякі автори (М. І. Крупка, П. І. Островерх, С. К. Реверчук) відносять економічні ресурси до факторів виробництва, завдяки їх використанню у виробництві товарів і послуг [28, с. 24]. Факторами виробництва є матеріальні та людські ресурси, які за допомогою технологій забезпечують безперервний виробничий процес [29, с. 160]. З позиції політичної економії, Г. І. Башнянин та Є. С. Шевчук визначають економічні ресурси як природні, людські та виготовлені людиною ресурси, які використовуються для виробництва товарів (послуг). Автори поділяють їх на матеріальні (земля, капітал) та людські ресурси (праця, підприємницькі здібності) [30, с. 63—64]. Тоді як В. В. Гончаров до основних ресурсів відносить тріаду «праця — основні засоби — капітал», а до відтворюваних економічних ресурсів — необоротні матеріальні й необоротні нематеріальні ресурси [31, с. 5].

Н. М. Ткаченко називає економічні ресурси в бухгалтерській термінології активами та вважає, що підприємство загалом може розглядатись як економічні ресурси й капітал [32, с. 166]. На нашу думку, погодитися з цим неможливо, оскільки активи становлять *лише окрему ідентифіковану частину* економічних ресурсів, яка контролюється підприємством.

В «Економічній енциклопедії» [33, с. 29] зазначено, що «активи» походить від латинського *activus* — дійсний і тлумачиться як сукупність вкладених власниками майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії. До активів відносять — будівлі, споруди, машини й устаткування, матеріальні запаси, банківські вклади, вкладення в цінні папери, патенти, авторські права та ін. У «Понятійно-термінологічному словнику» [34, с. 12] активи визначаються як сукупність того, чим володіє підприємство,

або економічні ресурси підприємства (компанії) у вигляді основного та обігового капіталів, нематеріальних засобів, що використовуються у виробництві та інших формах діяльності з метою отримання прибутку. У «Радянському енциклопедичному словнику» [3, с. 33] актив визначається як одна зі сторін бухгалтерського балансу; показує структуру, розміщення та використання засобів, які групуються за ознакою їх функціональної ролі в господарстві. У «Фінансовому словнику» [23, с. 13] сутність категорії «актив» тлумачиться як економічні ресурси підприємства у формі сукупних майнових цінностей, що використовуються в господарській діяльності та належать підприємству на правах власності чи у формі претензій (вимог) за зобов'язаннями інших осіб. У бухгалтерському обліку відповідно до вимог п. п. п. 2.1.2 МСФО 38 «Нематеріальні активи» [35, с. 477] та п. 4 П(С)БО 2 «Баланс» [36] актив — це ресурс, який контролюється підприємством і в результаті його використання очікується отримати в майбутньому економічні вигоди. Привертає увагу те, що в більшості джерел термін «актив» розуміють як суто економічний ресурс, який розглядається як джерело потенційного прибутку або майбутньої вигоди.

Неоднозначно трактують термін «актив» й інші автори. Так, І. А. Бланк [37, с. 14] розглядає активи з позиції економічних ресурсів, сформованих за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються вартістю, продуктивністю й здатністю генерувати дохід. Уважаємо, що тлумачення активів, запропоноване І. А. Бланком, більш повно розкриває їх економічну природу. Тобто активи дійсно є часткою економічних ресурсів. І. М. Репіна [38, с. 552] відносить активи до варіативної частини ресурсів завдяки їх здатності приносити економічну вигоду та забезпечувати підприємству бажану конкурентоспроможність. На думку автора, для здійснення підприємницької діяльності ресурси обираються з урахуванням факторів часу та ризику. Але погодитися загалом з автором неможливо з таких причин, що з позиції економічних досліджень [3, с. 33; 23, с. 13; 33, с. 29; 34, с. 12; 36], — «активи», по-перше, утворюють частину саме «економічних ресурсів», а не «ресурсів» узагалі; по-друге, всі економічні ресурси здатні приносити підприємству користь, а не лише активи, які відображують у балансі та фінансовій звітності підприємства.

Цікаво, що економічні ресурси переходять до категорії «активи» лише за умов повної відповідності критеріям, визначеним у системі бухгалтерського обліку. До таких умов належать можливість достовірного вартісного оцінювання економічного ресурсу та отримання в майбутньому економічних вигод від його використання підприємством. Спираючись на наведені визначення [3, с. 33; 23, с. 13; 33, с. 29; 34, с. 12; 36] та проведене дослідження,

можна вважати апріорі, що *активи є економічними ресурсами, які контролюються підприємством, тобто відповідають певним умовам їх визнання в обліку й балансі та здатні приносити в майбутньому економічні вигоди*. Однак *економічні ресурси, незважаючи на їх здатність приносити в майбутньому економічні вигоди, не завжди перетворюються на активи*.

Активи в бухгалтерському обліку поділяють на оборотні та необоротні. Так, ресурси, які функціонують у виробничому процесі понад рік, у міжнародній обліковій практиці називають необоротними, чи довгостроковими, а у вітчизняній — необоротними. До необоротних ресурсів у вітчизняній практиці належать нематеріальні активи; основні засоби; інші необоротні матеріальні активи підприємства; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість тощо.

Оборотні ресурси утворює сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються впродовж одного операційного циклу. До оборотних ресурсів у вітчизняній практиці належать виробничі запаси (сировини й матеріалів, малоцінних і швидкозношуваних предметів), запаси готової продукції та товарів, призначених для реалізації; обсяги незавершеного виробництва; поточні біологічні активи тваринництва; поточна дебіторська заборгованість; грошові активи в усіх формах; поточні фінансові інвестиції та ін.

Отже, наведений огляд показав, що в сучасній економічній науці поняття «економічні ресурси» трактується доволі неоднозначно. Однак визначення та класифікація економічних ресурсів мають не лише наукове, а й практичне значення. Класифікація — упорядкування явищ, що вивчаються за певними критеріями. З наведених визначень [22, с. 783; 26, с. 585; 28, с. 24; 29, с. 160; 30, с. 63—64] простежується безпосередній зв'язок економічних ресурсів з виробничим процесом. Організація будь-якого виробничого процесу можлива лише за умов поєднання матеріальних ресурсів (засобів праці, предметів праці) і праці персоналу [39, с. 30]. Тобто огляд та аналіз трактувань зазначених економістів [22, с. 783; 25, с. 404; 26, с. 585; 28, с. 24; 30, с. 63—64; 31, с. 5; 32, с. 166] дає змогу узагальнити економічну інформацію й визначити, що до економічних належать такі види ресурсів, як матеріальні, нематеріальні, фінансові, трудові, природні, інформаційні та ін.

Загалом, для здійснення господарської діяльності підприємство застосовує працю, засоби й предмети праці [40, с. 12]. У період індустріального суспільства категорія «засоби праці» визначалася вченими-економістами (М. Г. Грещак, В. М. Колот, А. П. Наливайко, С. В. Покропивний, В. М. Сай, С. М. Соболев, О. С. Фе-

донін, Г. О. Швиданенко та ін.) як «основні фонди» [41, с. 101]. Об'єкти обліку засобів праці визначалися лише як матеріальні, за допомогою яких на підприємствах здійснювалася виробнича чи комерційна діяльність [42, с. 259].

В умовах жорсткої конкуренції, притаманної ринковим відносинам, надзвичайно важливою умовою життєздатності підприємства є його ресурсне забезпечення. Дослідження категорій «ресурси» та «економічні ресурси» показало, що трактування їх сутності є історично відносним і неоднозначним.

Узагальнення поглядів вітчизняних [22; 28; 30; 32; 39; 41—44] і зарубіжних авторів [29] щодо категорії «економічні ресурси» та проведене дослідження дали змогу автору виявити зв'язок економічних ресурсів підприємства із засобами виробництва та запропонувати структуру основних видів економічних ресурсів підприємства (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Поділ економічних ресурсів за видами (розробка автора)

Серед економічних ресурсів виокремлюють природні (земля), трудові ресурси (підприємницькі здібності, інтелектуальний потенціал, фізична праця), фінансові ресурси, засоби виробництва та інші види ресурсів. Засоби виробництва утворює сукупність засобів і предметів праці, виготовлених людиною або отриманих від природи. У ринкових умовах господарювання проблема раціонального використання ресурсів набуває першочергового значення. Тому традиційне розуміння категорії «економічні ресурси» також потребує переосмислення їх економічної сутності, структури та зв'язків із засобами

виробництва та засобами праці, які зазнали суттєвих змін. Так, у постіндустріальному суспільстві до категорії «засоби праці» вчений І. Г. Манцуров пропонує відносити мислення та інтелектуальні можливості персоналу, який у процесі професійної діяльності з вхідної сировини (зовнішньої інформації) створює нову оригінальну інтелектуальну продукцію [43, с. 34, 41]. Базовими ресурсами, які неодмінно беруть участь у виробничому процесі, автор вважає природні, матеріальні та трудові ресурси. Поважаючи думку автора, слід зазначити, що в сучасних умовах за економічною природою до засобів праці відносять не лише необоротні матеріальні, а й нематеріальні ресурси.

Н. В. Демченко [45, с. 1] пропонує визначити природні ресурси з позиції економічної теорії як обмежений вихідний предмет праці. П. І. Коренюк [46, с. 7] природні ресурси також переважно відносять до предметів праці. На думку інших авторів [47, с. 19], природні ресурси — це натуральні продукти, які людина знаходить і використовує в міру пізнання закономірностей розвитку природи. Вони використовуються як засоби праці (земля, водні шляхи, вода для зрошення тощо), джерела енергії (гідроенергія, запаси горючих копалин тощо), сировина й матеріали (запаси мінеральної сировини, лісу, технологічної води тощо) або безпосередньо як предмети споживання (питна вода, дикоростучі плоди, ягоди, гриби тощо). Цю класифікацію природних ресурсів варто уточнити. Так, сировина й матеріали, з позиції економічної теорії, є предметами праці, а з позиції бухгалтерського обліку — оборотними ресурсами (активами). Визначення природних ресурсів, що надали автори [47, с. 19], більш глибоко розкриває їх економічну сутність, ніж трактування, наведене Н. В. Демченко [45, с. 1], яка пропонує ввести природні ресурси до кола економічних відносин відтворення. Однак зауважимо, що деякі види ресурсів, що мають здатність до природного відновлення, є економічно не відтворюваними.

Трудові ресурси у «Великому економічному словнику» [18, с. 953] і в «Економічній енциклопедії» [19, с. 96] визначено як частку населення країни, яка володіє сукупністю фізичних і розумових здібностей, знань, навичок і може брати участь у процесі праці. На наш погляд, слід розглядати працю не лише як фізичні та розумові здібності, а й підприємницькі здібності людей, що застосовуються з метою виробництва продукції (робіт, послуг). Підприємницька здібність реалізується в процесі пошуку нових можливостей, характеризується заповзятливістю, здатністю до ризику.

Фінансові ресурси, як зазначено у «Фінансовому словнику», утворює сукупність коштів, що перебувають у розпорядженні держави та суб'єктів господарювання [23, с. 404].

Серед інших видів економічних ресурсів вагоме значення має інформація (лат. *informatio* — роз'яснення, виклад, обізнаність) — одне з найбільш загальних понять науки, що означає деякі відомості, сукупність яких-небудь даних, знань тощо [12, с. 432]. Під економічною (господарською) інформацією зазвичай розуміють інформацію, яка характеризує виробничі відносини в суспільстві.

В економіці привертає увагу групування ресурсів за ознакою їх використання у сфері матеріального виробництва чи в невиробничій сфері. За цією ознакою ресурси можуть поділятися на ресурси матеріального виробництва (промислові, сільськогосподарські) та ресурси невиробничої сфери (прямого споживання, непрямого споживання) [47, с. 20]. Виробництво є процесом, у перебігу якого люди, пов'язані між собою певними виробничими відносинами, створюють матеріальні блага, необхідні для суспільства [13, с. 123]. Цей процес характеризується виготовленням, виробленням предметів, матеріалів та ін. Виробництво продукції (товарів і послуг), що здійснюється з використанням певних видів ресурсів, — сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів, у Національному класифікаторі України [48] трактується як економічна діяльність. На наш погляд, «економічні ресурси» за ознакою використання не обмежуються лише сферою виробництва, а виробничі ресурси обов'язково є економічними. Економісти Н. М. Зубко, В. П. Грузінов, В. Д. Грібов [49, с. 59; 50, с. 39] виробничі ресурси поділяють на чотири групи — природні, матеріальні, трудові та фінансові. Розвиток будь-якого підприємства передбачає наявність виробничих ресурсів певної кількості та якості з метою забезпечення відтворення або безперервності, повторюваності процесу виробництва. Поняття «використання» та «відтворення» економічних ресурсів є нерозривно цілісними та пов'язаними процесами. Не раціонально тривалий час використовувати інтелектуальний потенціал трудових ресурсів, об'єкти матеріальних і нематеріальних засобів праці, не займаючись відтворенням таких видів ресурсів на підприємстві. Управляти виробничим процесом на підприємстві в сучасних умовах неможливо без вирішення питань своєчасного відтворення економічних ресурсів, удосконалення класифікації їх об'єктів, яка є основою належної організації обліку та аналізу на підприємстві.

Матеріали робіт [22, с. 783; 25, с. 404; 26, с. 585; 28, с. 24; 29, с. 160; 30, с. 63—64; 31, с. 5; 32, с. 166; 49, с. 59; 50, с. 39] і проведене дослідження показали, що нині неоднаково тлумачаться економічна сутність і структурний поділ виробничих та економічних ресурсів на підприємстві. Потребує уточнення і класифікація економічних ресурсів, здатних до відтворення, пізнання структу-

рування їх видів у системі обліку й аналізу, проведення якісного та вартісного оцінювання впливу рівня відтворення їх об'єктів на результативність діяльності підприємства.

Економічні ресурси, здатні до відтворення

Узагальнення сутності економічних ресурсів дало змогу виокремити серед їх видів за темою дослідження економічні ресурси, здатні до відтворення (рис. 1.2).

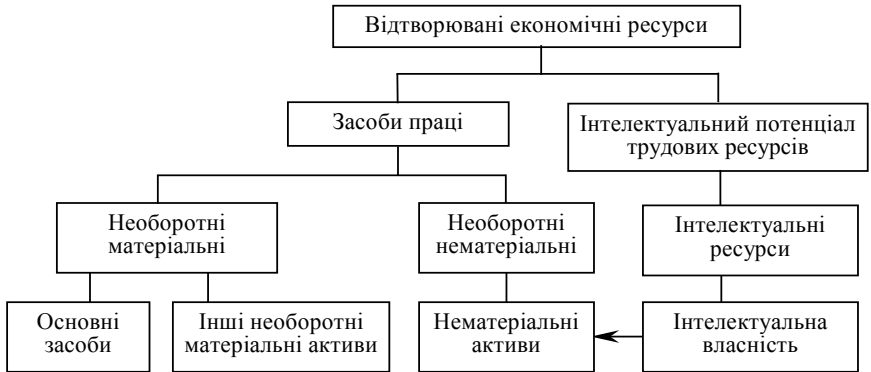


Рис. 1.2. Поділ відтворюваних економічних ресурсів за видами (розробка автора)

Відтворення економічних ресурсів відбувається в процесі їх господарського використання. Дослідження сутності відтворюваних економічних ресурсів [14, с. 238; 18, с. 145, 953; 19, с. 206] показало, що до таких видів ресурсів належать виробничі ресурси, які можуть бути відтворені. Наприклад, інтелектуальний потенціал трудових ресурсів, обладнання тощо. Сукупне використання у виробничому процесі інтелектуальних ресурсів разом із засобами праці або необоротними матеріальними й нематеріальними ресурсами, з позиції економічної теорії, є продуктивними силами.

До основних критеріїв побудови системи знань про відтворювані економічні ресурси як об'єкта дослідження, віднесено конкретну інформацію про економічні ресурси, які виготовляються людиною, неодноразово беруть участь у процесі виробництва (робіт, послуг) і можуть бути об'єктами амортизації, здатними до відтворення. Уважаємо, що економічні ресурси за здатністю до відтворення можна поділити на створені людиною засоби праці та інтелектуальний потенціал трудових ресурсів. За економічною природою до відтворення здатні лише такі види необоротних ресурсів які є об'єктами амортизації. З позиції матеріально-речового змісту в

традиційній системі обліку до них належать окремі групи необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів сукупність яких становлять засоби праці. Відтворення засобів праці відбувається в процесі кругообігу основного або інтелектуального капіталу. Капітал перетворюють на економічні ресурси для забезпечення процесу виробництва продукції (робіт, послуг). Визначення цього механізму та особливостей інтеграції економічних ресурсів, здатних до відтворення, із засобами виробництва розглянуто у підпункті 1.2.

З'ясуємо економічний зміст ресурсів, здатних до відтворення. Економічна сутність відтворюваних економічних ресурсів у широкому розумінні полягає в інтеграції основних факторів виробництва, представлених ключовими видами економічних ресурсів — засобами праці та інтелектуальним потенціалом трудових ресурсів. Поєднання цих факторів в інформаційну систему дають змогу управляти процесом зростання загального рівня продуктивності підприємства.

У процесі відтворення визначальним є виробництво, оскільки в ньому відбувається інтеграція основних складових продуктивних сил — людини з матеріальними та інтелектуальними ресурсами й первісне привласнення результатів найманої праці [33, с. 223—224]. Вважаємо, що у процесі виробництва поєднуються засоби виробництва, людська праця та підприємницькі здібності власника капіталу. Останній з метою забезпечення виробництва купує на ринку ресурсів різні види економічних ресурсів, наприклад, трудові та створені людиною ресурси. Виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг) відбувається в процесі дій людини із засобами виробництва. Зокрема, персонал підприємства у процесі виробництва неодноразово використовує засоби праці для впливу з їх допомогою на предмети праці. Загалом засобам праці притаманні певні характерні ознаки, наявність яких дає змогу виокремлювати й обґрунтовано тлумачити сутність цієї категорії як об'єкта дослідження.

Системний підхід до пізнання категорії «економічні ресурси» вітчизняними та зарубіжними авторами [22, с. 783; 25, с. 404; 26, с. 585; 28, с. 24; 29, с. 160; 30, с. 63—64; 31, с. 5; 32, с. 166; 49, с. 59; 50, с. 39] і власне дослідження [51, с. 36, 39—40] зумовило необхідність розширення меж економічної інформації в сучасних умовах і визначило потребу в уточненні наукового тлумачення сутності відтворюваних економічних ресурсів як системної категорії, яка являє собою симбіоз необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних видів ресурсів, тобто основних факторів виробництва.

Відтворення, на думку П. І. Коренюка [46, с. 56], яку ми поділяємо, буває простим, розширеним і звуженим, розглядається економістами в контексті цілісного безперервного процесу від-

творення засобів праці та фізичних і розумових здібностей трудових ресурсів. Відтворення трудових ресурсів означає «процес постійного і безперервного поновлення кількісних і якісних характеристик економічно активного населення» [52, с. 83]. Тобто, залежно від типу відтворення зростає якість інтелектуального потенціалу персоналу (інтелектуальних ресурсів) або кількість трудових ресурсів. У цьому процесі, як і у відтворенні населення, розрізняють природний, міграційний, соціальний, економічний види руху та екстенсивний або інтенсивний типи відтворення. Природний, міграційний та економічний види руху населення впливають на кількісні характеристики трудових ресурсів, а соціальний — на якісні (зміну освіти, професійної підготовки тощо).

Інтелектуальні ресурси визначають як сукупність наукових, професійних і загальних знань працівників, утілених у досвіді, уміннях, навичках працюючих [53, с. 34—35], які створюють продукти інтелектуальної діяльності. Такі продукти можуть належати безпосередньо авторам чи підприємствам, які використовують інтелектуальну працю у виробництві з метою отримання додаткової вартості.

Сукупність необоротних ресурсів становлять матеріальні та нематеріальні об'єкти, які переважно здатні до відтворення, тобто підлягають амортизації та посідають вагоме місце у виробничому процесі.

Аналіз робіт економістів (Л. Г. Ловінська, В. М. Дибя [54, с. 95; 55, с. 274]) надав можливість поділити необоротні матеріальні активи або ресурси підприємства на три види. Назвемо їх:

1. Відтворювані ресурси, вартість яких у процесі експлуатації зменшується внаслідок фізичного та морального зношування об'єктів, що вимагає їх постійного оновлення (будівлі, устаткування тощо).

2. Вичерпні ресурси, вартість яких у процесі експлуатації зменшується внаслідок їх виснаження (природні ресурси — надра корисних копалин, нафта, ліс тощо).

3. Ресурси, вартість яких у процесі експлуатації не зменшується (земля).

Л. Г. Ловінська [54] пропонує виокремити в балансі групу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації та обліковувати їх як «довгострокові активи» підприємства. Було б доцільно назвати цю категорію «відтворювані економічні ресурси», які є об'єктами амортизації, за економічною природою здатними до відтворення та за видами — утворюючими необоротні матеріальні й нематеріальні активи (ресурси). На наш погляд, інформацію стосовно цього виду ресурсів доречно формувати в системі обліку та аналізу.

Як уже зазначалося, законодавство з питань регулювання бухгалтерського обліку не визначає категорію «відтворювані економічні ресурси». Однак у традиційній системі обліку можна виокремити групи основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації та належать до відтворюваних економічних ресурсів. Проблемні питання обліку необоротних матеріальних і нематеріальних активів досліджували такі вчені-економісти, як І. Д. Бігдан, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, І. Д. Лазаришина, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко та інші [42; 54—60]. У «Словнику сучасних економічних і правових термінів» зазначено, що відтворювані ресурси — це виробничі ресурси, які можуть бути відтворені (наприклад, робоча сила, обладнання тощо) [61, с. 533].

Спираючись на погляди науковців, слід зауважити зазначити, що стратегічне значення для підприємств має капітал як інвестиційний ресурс та економічні ресурси за видами необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів у поєднанні з інтелектуальним потенціалом трудових ресурсів. Отже, систематизація та узагальнення визначень економічних ресурсів, виокремлення серед них відтворюваних економічних ресурсів за науково обґрунтованими та описаними критеріями, як результат, дали змогу автору запропонувати власне тлумачення «відтворюваних економічних ресурсів» як об'єкта пізнання.

Відтворювані економічні ресурси є симбіозом створених людиною засобів праці у вигляді необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, які є об'єктами амортизації, що функціонують у виробничому процесі тривалий час, та інтелектуальних ресурсів, здатних до відтворення.

Модель відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання

Перш ніж перейти до опису моделі відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання і технології її проектування, зупинимось на аналізі поняття «модель». *Модель* (з лат. *modus*; фр. — *modele* — зразок), з погляду логіки, — це штучно створений об'єкт у вигляді схеми, креслення, логіко-математичних знаків, формул тощо, який є аналогом, заміником об'єкта, що досліджується. Модель відтворює в більш простому, спрощеному вигляді структуру, властивості і взаємозв'язки між елементами об'єкта пізнання. З позиції мети пізнання модель слід розуміти як умовний або уявний образ якого-небудь об'єкта або системи об'єктів, що використовуються за певних умов.

У методології науки модель — це створена або відібрана суб'єктом система, яка відтворює істотні для цієї мети пізнання

сторони (елементи, властивості, параметри) [62, с. 138]. Модель, звісно, простіша за оригінал. Кожна модель створюється під певне завдання дослідження й не придатна для вирішення інших дослідних завдань, якою б привабливою вона не була.

Базовою основою моделі є уявлення про об'єкт, що пізнається. Однак, відповідно до завдань дослідження, за допомогою абстрактного мислення увага концентрується на найважливіших елементах і зв'язках, а тому при її побудові слід уникати неістотних якостей об'єкта.

Методу моделювання властиві певні особливості, що враховують рівень складності об'єкта пізнання, його стан та особливості функціонування. Реалізація мети й завдань дослідження, перевірка його загальної гіпотези зумовили необхідність розробки моделі відтворюваних економічних ресурсів (рис. 1.3).

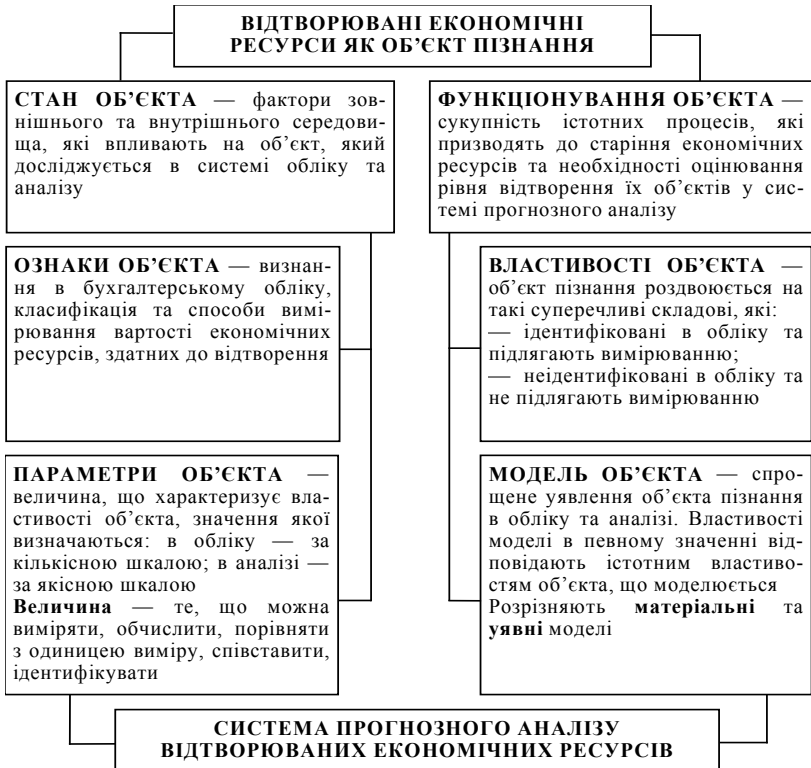


Рис. 1.3. Формалізоване подання моделі відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання в обліку та аналізі (розробка автора)

Систему, що моделюється (елемент системи), або процес характеризує відносно постійний показник, який є параметром моделі [63, с. 257]. Параметри характеризують уявну систему та вказують, чим вона відрізняється від інших. Тому параметри можуть бути не лише кількісними (тобто показниками), а й якісними (наприклад, деякими властивостями об'єкта). Значення величини є результатом вимірювання, обчислення, порівняння або співставлення цієї величини з одиницею виміру або фіксованим набором величин (шкалою).

Властивості об'єкта характеризують те, у чому об'єкт, що досліджується, є тотожним з іншими порівнюваними об'єктами або відрізняється від них. Дослідження структури відтворюваних економічних ресурсів свідчить про роздвоєння об'єкта пізнання на суперечливі складові, представлені засобами праці, об'єкти яких є ідентифікованими в бухгалтерському обліку й вимірюваними, та інтелектуальні ресурси, які в обліку неможливо ідентифікувати й виміряти їх вартість. Вирішення суперечностей, пов'язаних з об'єктом пізнання, можливе шляхом розробки інформаційних моделей обліку та прогнозних моделей аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

В. О. Штофф [64] виокремлює дві великі групи моделей: матеріальні та уявні. Для проведення дослідження відтворюваних економічних ресурсів обрано з різноманітних видів моделей явні моделі. *Уявні моделі* — це певні ідеї й уявлення про об'єкт дослідження [62, с. 140]. Вони характеризуються тим, що сконструйовані у формі уявних образів, існуючих лише в голові дослідника, теоретика [64, с. 88—89]. Зауважимо, що саме об'єкти відтворюваних економічних ресурсів доцільно представити за допомогою складних, динамічних уявних моделей обліку та аналізу.

Під час проведення дослідження аксіомою вважається, що активи обов'язково є економічними ресурсами, що належать підприємству, однак економічні ресурси можуть і не набувати форми активів. Загалом, активи утворюють лише окрему частину економічних ресурсів. Об'єкти активів визнаються в системі бухгалтерського обліку, а їх вартість має бути обов'язково визначена. Усе це має бути покладено в основу формування гносеологічних засад створення обліково-аналітичного забезпечення з метою управління відтворюваними економічними ресурсами на підприємстві.

Отже, уточнено сутність економічних ресурсів, виявлено їх зв'язок із засобами виробництва, охарактеризовано основні критерії віднесення ресурсів до відтворюваних економічних ресур-

сів, запропоновано їх класифікацію за видами (рис. 1.2) і наведено тлумачення. Усебічне пізнання системної категорії «відтворювані економічні ресурси» за моделлю (рис. 1.3) потребує розкриття механізму перетворення економічних ресурсів в активи підприємства, визначення напрямів і побудови моделі відтворення економічних ресурсів.

1.2. Механізм відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів

Вибір Україною інформаційного та інноваційного шляху розвитку суспільства підтверджується радикальними системними реформами, що відбуваються в економіці. Досвід розвинутих країн свідчить про безпосередній зв'язок між зростанням рівня ефективності економіки й упровадженням у виробництво прогресивних технологій та інновацій. Якщо до недавнього часу конкурентні переваги будь-якого підприємства забезпечувалися переважно наявністю матеріально-сировинної бази, доступом до фінансових ресурсів, дешевою робочою силою, то вже сьогодні запорукою успіху стають знання, інтелект, інноваційні технології. Очевидним є перехід економіки до нового етапу розвитку, основою якого є нематеріальні фактори виробництва, а домінувати починають інтелектуальні ресурси та інтелектуальний капітал. Це підкреслює актуальність дослідження відтворюваних економічних ресурсів як економічної категорії, необхідність розкриття механізму та напрямів відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів. Комплексний підхід до об'єкта пізнання потребує визначення його стану відповідно до моделі відтворюваних економічних ресурсів (рис. 1.3) і розкриття факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, що впливають на означений об'єкт.

Амортизаційна політика підприємства в контексті відтворення економічних ресурсів

Негативні тенденції світової фінансової кризи, на жаль, призвели до уповільнення процесу розвитку вітчизняної економіки. У цих умовах підприємства можуть розраховувати переважно на внутрішні джерела інвестування, особливе місце серед яких відводиться амортизації. Це підкреслює значущість процесу нарахування амортизації в контексті управління відтворенням необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів підприємств.

Зарубіжний досвід нарахування амортизації та особливості цього процесу в економіко-правовому середовищі країн—членів ЄС континентальної облікової системи, до якої адаптована й наша країна, показав, що у розвинутих країнах функціонують дві системи — податкова та бухгалтерського обліку, яким підпорядкована підсистема нарахування амортизації. Саме така системна побудова спостерігається і в Україні.

Амортизаційна система в Україні «побудована на запозичених у розвинутих країн методологічних підходах, стимулює збільшення вартості основного капіталу за рахунок здійснення індексації та переоцінки, а також проведення капітальних ремонтів» [65, с. 180].

Привертає увагу ступінь державного регулювання амортизації в Україні. Починаючи з 2000 року спостерігається негативна тенденція до неухильного зростання ступеня зношення необоротних матеріальних ресурсів за значних обсягів інвестицій в основний капітал. Так, незважаючи на зростання інвестицій в основний капітал більш як у 6,42 разу в 2009 році порівняно з 2000 роком, ступінь зношення основних засобів за цей же період зріс з 43,7 % у 2000 році до 60,0% у 2009-му [8, с. 95, 201]. Це свідчить про низькі темпи оновлення об'єктів основних засобів, недостатню професійну підготовленість персоналу та слабкий рівень управління з боку вітчизняних підприємств розміром нарахованої амортизації як внутрішнього джерела фінансування. Негативним також є спрямування сум накопиченої амортизації не на відновлення та поліпшення основних засобів підприємства, а на власні поточні потреби. Тобто, збільшення капіталовкладень у національну економіку впродовж 2000—2009 рр. не стимулювали вітчизняні підприємства до переорієнтації інвестиційних ресурсів на масову заміну основних засобів, які вже відпрацювали нормативний термін. Однією з причин цього можна вважати недостатній рівень контролю з боку держави та управлінського персоналу підприємства за цільовим використанням сум накопиченої амортизації, що призвело до вилучення амортизації з ресурсів підприємства та унеможливило навіть просте відтворення необоротних ресурсів. Огляд статистичної інформації дає змогу сформулювати проблему, сутність якої полягає в необхідності вдосконалення механізму державного регулювання інвестиційних процесів з метою стимулювання відтворення економічних ресурсів. До вирішення цієї проблеми слід підходити комплексно на макрота мікрорівнях. Стимулювання процесу відтворення *на макрорівні* має відбуватися за державної підтримки шляхом удоско-

налення економіко-правового законодавства, що формує *зовнішнє (директивне) середовище* об'єкта пізнання. Це сприятиме поживленню на мікрорівні процесу оновлення об'єктів основних засобів, упровадженню наукових розробок і новітніх технологій на підприємствах України тощо. Поява чогось нового, раніше невідомого або інновацій є підґрунтям економічного розвитку [6, с. 23].

Вплив державної регуляторної політики на фінансовий стан підприємств залежить, насамперед, від фіскальної політики, головною метою якої, враховуючи катастрофічне старіння засобів виробництва, має стати фінансова стабільність вітчизняних підприємств [65, с. 38—39]. Уважаємо, що регуляторна політика має стимулювати українські підприємства до забезпечення відтворення економічних ресурсів і сталого економічного розвитку господарської діяльності.

Збільшувати власний капітал без здійснення інвестицій вітчизняним підприємствам дає можливість діючий амортизаційний механізм, де закладено порядок проведення індексації відповідно до вимог податкового законодавства та переоцінки основного капіталу за бухгалтерським обліком [65, с. 185].

Питання формування амортизаційної політики в сучасних умовах господарювання посідають чільне місце в організації та вдосконаленні облікового процесу. Особливостям формування амортизаційної політики українські науковці присвятили низку праць, у яких вказують на доцільність її подальшого вдосконалення (табл. 1.2).

Як видно з табл. 1.2, наведені праці не охоплюють питання, які виникають під час розробки амортизаційної політики держави та підприємства. Зокрема, не визначено теоретичні аспекти організації амортизаційної політики, її складові та перспективи оновлення економічних ресурсів.

Таблиця 1.2

**ПРОПОЗИЦІЇ НАУКОВЦІВ ЩОДО СУТНОСТІ
ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ**

Автор, джерело інформації	Сутність формування амортизаційної політики
1	2
О. В. Бондар [66]	Зазначає, що це складова частина загальнодержавної політики, завдяки якій підприємство може впливати на розмір оподаткованого прибутку (с. 39).

1	2
А. П. Гринько [67]	Пов'язує сутність формування амортизаційної політики з обліковою політикою підприємства в частині використання основних засобів. Завдяки застосуванню відповідних методів нарахування амортизації може виникати перспектива відстрочки сплати податків (с. 126—128)
Г. Г. Кірейцев [68]	Указує на необхідність розробки нової ефективної системи амортизації, формуванню якої сприятиме вирішення проблем управління інвестиціями в основний капітал і процесами відтворення основних засобів (с. 24)
А. Е. Фукс [69]	Підкреслює потребу в певному вдосконаленні амортизаційної політики на рівні підприємства
Н. В. Осипа [70]	Наголошує, що це комплекс дій, спрямованих на формування, розподіл і використання амортизаційних коштів у межах чинного законодавства (с. 14)

Очевидно, що виважена амортизаційна політика як складова облікової політики підприємства сприятиме активізації процесу відтворення економічних ресурсів за рахунок власних джерел фінансування та слугуватиме підґрунтям для планування обсягів робіт з відтворення необоротних ресурсів.

До інструментів амортизаційної політики підприємства належать норми та методи амортизації. Так, норма амортизації визначає якісну та кількісну характеристики необоротного ресурсу, здатного до відтворення, а її розмір залежить від терміну корисного використання об'єкту.

Обраний метод нарахування амортизації потребує достовірного визначення первісної вартості необоротного ресурсу, терміну його корисного використання або можливого обсягу виробленої продукції та очікуваної ліквідаційної вартості об'єкта.

Рациональне управління обліковою інформацією дає змогу сформулювати нові капітальні інвестиції та своєчасно спрямувати їх на відтворення необоротних видів ресурсів відповідно до стратегії підприємства. Економісти С. В. Онишко та Д. М. Серебрянський пропонують активізувати інвестиційну діяльність шляхом формування внутрішнього джерела інвестицій, пов'язаного з вибором методів і норм амортизації, які підприємства визначають у наказі про амортизаційну політику [71, с. 19].

Учений І. Г. Манцуров відносить амортизацію до головного власного ресурсу, який підприємство може використати для забезпечення належного рівня технічного розвитку та оновлення основних засобів [43, с. 106]. А. Е. Фукс розглядає амортизацію як «потенційний фінансовий ресурс відшкодування», який підприємства не завжди використовують за призначенням [72, с. 30]. Учений Л. А. Хорунжій пов'язує розмір нарахованої амортизації з плануванням обсягів витрат на капітальний ремонт і модернізацію необоротних матеріальних активів, однак він зазначає, що цієї суми буде замало [73, с. 86]. Дійсно, керівництву підприємства не байдуже, яку частку необоротних економічних ресурсів можна відтворити за рахунок амортизації як внутрішнього джерела інвестування.

Над розкриттям сутності тлумачення та актуальних проблем обліку необоротних активів, які здатні до відтворення, перспектив їх оновлення за рахунок амортизації плідно працювали такі вчені, як С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, В. М. Пархоменко, А. Е. Фукс, Л. А. Хорунжій, М. Г. Чумаченко та ін. У цих питаннях вітчизняні економісти зупинилися на двох основних концепціях — «концепції витрат» і «концепції відновлення», що, на жаль, лише гальмує вирішення проблемних питань відтворення.

«Концепція витрат» має доволі широке застосування в зарубіжних країнах, а в Україні вона поширилася з 2000 року після реформування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Так, прихильники «концепції витрат» заперечують можливість відтворення необоротних ресурсів за рахунок амортизації. Тоді як з позиції економічної сутності, амортизація уособлює минулі витрати людської праці — єдиного джерела доданої вартості [73, с. 6]. Найбільш активним прихильником «концепції витрат» є науковець С. Ф. Голов [74, с. 3, 8], який вважає помилковим визнання суми нарахованої амортизації джерелом фінансування та контролювання напрямів його використання. Загалом прихильники «концепції витрат» [74, с. 8; 75, с. 3, 11—12] пропонують скасувати позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», ґрунтуючись на тому, що дані, відображені на рахунку 09, спотворюють господарські реалії, не забезпечуючи амортизацією формування «адекватного фонду грошових коштів». Учений М. Г. Чумаченко [76, с. 4] підкреслює, що сутність функцій амортизації, яка розглядається авторами (С. Голов,

І. Чалий) у їхніх працях [77; 78], спотворюється ними тому, що облікова «концепція витрат» не враховує економічний, фінансовий і правовий аспекти амортизації.

Економісти Ніна Довгопіл і Максим Нестеренко відносять «концепцію відновлення» амортизації до радянського минулого українського обліку. З цим неможливо погодитися, оскільки, крім іншого, безперспективність «концепції витрат» підтверджують результати практичного дотримання цієї концепції вітчизняними підприємствами, що призвело до зростання зношеності основних засобів до 61,2 % [10, с. 93].

Прибічниками «концепції відновлення», яку ми підтримуємо, є такі науковці, як Г. Г. Кірейцев, Г. В. Осовська, В. М. Пархоменко, А. Е. Фукс, Л. А. Хорунжій, М. Г. Чумаченко та ін. Викладений у працях [79—81] їхній підхід наочно розкриває сутність відтворення основних засобів і характеризує «концепцію відновлення». Економіст О. Болховітінова зазначила, що в більшості розвинутих країн завдяки поживленню державою амортизаційної політики формуються кошти амортизаційного фонду, які утворюють переважну частину капіталовкладень [79, с. 55—56]. Науковець А. Е. Фукс погоджується, що саме виважена амортизаційна політика сприятиме надходженню «достатніх коштів для постійного оновлення основного капіталу» [80, с. 176]. Як справедливо підкреслюють економісти Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський, відтворення основних засобів відбувається після закінчення нормативних термінів використання їх об'єктів за рахунок амортизаційного фонду. Він утворюється завдяки амортизаційним відрахуванням, що включають у витрати на виробництво та послуги [81, с. 11].

Як відомо, нарахування та використання амортизації в бухгалтерському обліку відображують на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування», на якому ведуть облік перехідних залишків вільних коштів і вказують напрями використання амортизації на відтворення необоротних ресурсів. Однак цього замало для розвитку напряму «концепції відновлення», яка є перспективною та економічно обгрунтованою. Ця концепція наближається до економічної суті амортизації та дає можливість вітчизняним підприємствам планувати напрями відтворення необоротних ресурсів. Як уже зазначалося, поширення «концепції витрат» у практиці вітчизняного обліку призвело до спотворення сутності відтворювальної функції амортизації необоротних активів, а тому перспективною є саме «концепція відновлення». Її розвитку сприятиме визначення напрямів

і побудова моделі відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, визначення критеріїв і показників якісного та кількісного оцінювання об'єктів відтворюваних економічних ресурсів у системі економічного аналізу. Це дасть можливість оцінювати якісні параметри об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення, та управляти їх продуктивністю й економічним розвитком вітчизняного підприємства.

Серед джерел фінансування процесу відтворення економічних ресурсів, як уже зазначалося раніше, особливе місце посідає амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів (активів) підприємства. Так, нарахована амортизація як внутрішнє джерело фінансування частково забезпечує інвестування процесів відтворення економічних ресурсів на підприємстві. Дані статистичних щорічників України за 2006 та 2009 р. [9; с. 61; 10, с. 59] свідчать про наявність значної частки дебіторської заборгованості в структурі оборотних коштів підприємств. Так, у 2000—2009 рр. вона становила в середньому понад 64 %, що негативно позначилося на фінансовому стані підприємств та унеможливило залучення зовнішніх джерел фінансування. Саме тому вітчизняні підприємства в 2000—2009 рр. здійснювали на практиці інвестиції в основний капітал на 60—70 % (у середньому на 61,6 %) за рахунок власних коштів [9, с. 197; 10, с. 202].

Професор М. І. Бондар пропонує розглядати інвестиції переважно як «потік, який надходить на підприємство із зовнішніх джерел», а капітальні вкладання вважати внутрішнім поняттям «формування структури активів» [82, с. 28]. Така структура активів формується як за рахунок зовнішніх джерел — інвестицій, позик, кредитів, так і внутрішніх. У цьому сенсі інвестиції, як підкреслює вчений, не «виконують функцію простого відтворення». Л. І. Федулова, Ю. М. Бажал, В. Л. Осецький та інші автори [83, с. 249] тлумачать інвестиції як «ресурси, що вже реалізовані (вкладені) в процесі господарювання з метою отримання економічних або соціальних ефектів» і підкреслюють відмінність між трактуванням понять «інвестиції» та «інвестиційні ресурси». Так, ресурси або можливості, які можуть бути використані для здійснення інвестицій, ці автори відносять до інвестиційних ресурсів.

Узагальнимо інформацію, яка ґрунтується на теоретичних дослідженнях джерел інвестування ресурсів і капіталу на підприємстві (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**ХАРАКТЕРИСТИКА ДЖЕРЕЛ ІНВЕСТУВАННЯ
РЕСУРСІВ І КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА**

Автор	Джерела інвестування ресурсів і капіталу на підприємстві
1	3
Башнянин Г. І., Шевчук Є. С. [30]	Інвестування капіталу автори розглядають як процес виробництва й придбання капітальних благ або виробничих знарядь, які використовуються у виробництві товарів і послуг. Інвестиції призначаються для збільшення обсягу функціонуючого в економічній системі капіталу (с. 194)
Бондар М. І. [84]	Капітальні інвестиції направляють на відновлення виробництва, що сприяє реінвестуванню капіталу в частині реальних об'єктів інвестування. Завдяки реальним інвестиціям на підприємстві відбуваються не лише заміна, а й поповнення таких об'єктів, як основні засоби та нематеріальні активи (с. 29)
Гончаров В. В. [31]	Вагоме значення для підприємства має капітал як інвестиційний ресурс і відтворювані економічні ресурси (с. 5)
Дідик В. [85]	Відносить до головних національних джерел фінансування ресурсів заощадження коштів фізичних осіб, прибуток та амортизаційні відрахування підприємств, а також державні ресурси (с. 150)
Крупка М. І., Островерх П. І., Реве-рчук С. К. [28]	Капітал є інвестиційним ресурсом, а процес виробництва і збільшення його запасу називають інвестуванням з метою створення реального капіталу. Автори пропонують розмежовувати категорії «реальний» і «фінансовий» капітал, оскільки реальний капітал є видом економічного ресурсу, а фінансовий капітал — видом грошового капіталу (с. 25)
Лемішко О. О. [86]	Пропонує під час розрахунку потреби в інвестиційних ресурсах врахувати міжнародний досвід. Дослідив, що головним джерелом інвестування в основний капітал у 2005 році були власні кошти підприємств (с. 54)
Репіна І. М. [87]	Уважає, що капітал підприємства є джерелом фінансування процесу активізації ресурсів, переходу їх із суспільної власності у власність суб'єкта господарювання (с. 670)
Терещенко О. О. [40]	Під інвестиціями розуміє всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти, завдяки яким створюється прибуток (с. 14)

Аналіз зазначених досліджень показав, що немає єдиної думки щодо джерел і напрямів інвестування ресурсів підприємства, особливо інтелектуальних. Тому в роботі звертається увага на те, що процес відтворення інтелектуального та основного капіталу потребує усвідомлення економічної сутності цих категорій, визначення їх складових і джерел інвестування. Джерела інвестування основного та інтелектуального капіталу та шляхи зростання професійних якостей персоналу необхідно планувати в контексті перспективного довгострокового розвитку підприємства.

Облік відтворюваних економічних ресурсів вимагає визначення їх структури, за якою фахівці підприємства зможуть наочно уявити системні зв'язки між складовими таких ресурсів і процесом інвестування за рахунок внутрішніх джерел (рис. 1.4).

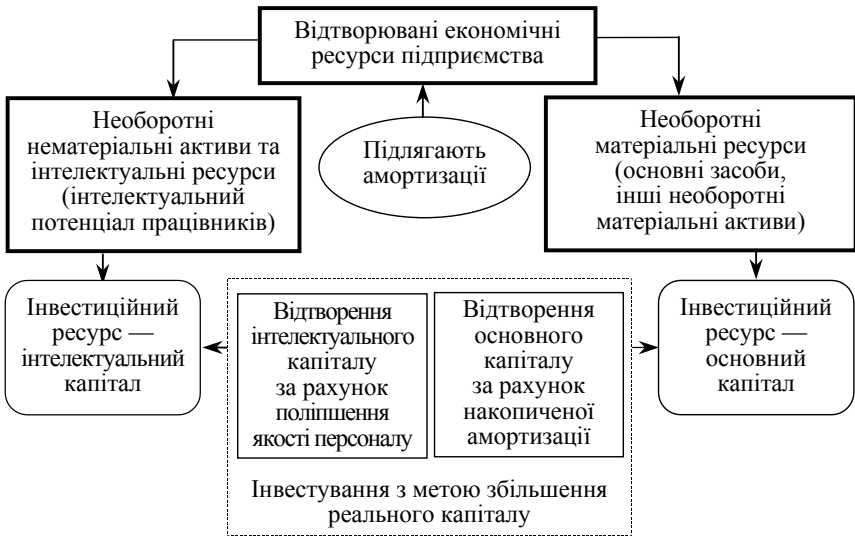


Рис. 1.4. Системні зв'язки між відтворюваними економічними ресурсами та внутрішніми джерелами інвестування капіталу підприємства (розробка автора)

Механізм відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів

Відтворювані економічні ресурси утворюють дві великі групи: *активи* — необоротні матеріальні ресурси (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) і необоротні нематеріальні активи та *економічні ресурси* — інтелектуальні ресурси (інтелектуальна чи розумова праця персоналу).

Відтворювані матеріальні ресурси утворюють об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які визнаються системою бухгалтерського обліку як активи та беруть безпосередню участь у забезпеченні виробництва товарів, послуг і продуктів інтелектуальної діяльності, сукупність яких формує основний капітал підприємства.

Використовуючи економічні ресурси в процесі господарської діяльності, підприємство виробляє товари (виконує роботи, надає послуги), які реалізуються на ринку та приносять прибуток.

Частку прибутку, яка акумулює суму амортизації, нараховану на зношену частину основних засобів, і враховує рівень морального знецінення нематеріальних активів, створених у результаті творчої праці персоналу, підприємство може використати в процесі інвестування з метою збільшення обсягів інтелектуального та основного капіталу. Незважаючи на зниження з роками цінності більшості необоротних матеріальних об'єктів, що належать до відтворюваних економічних ресурсів підприємства, завдяки фізичному та моральному зношуванню обладнання та нарахуванню амортизації, цінність інтелектуальних ресурсів, навпаки, з часом зростатиме. За сучасних умов господарювання процес відтворення має носити інноваційний характер [18, с. 145]. Інноваційною формою інвестицій є вкладання в нематеріальні активи та основні засоби, які забезпечують успішний розвиток науково-технічного прогресу та зростання конкурентоспроможності підприємства.

Огляд економічної літератури [29; 32; 39; 40; 84—86; 88] виявив проблему браку інформації в системі бухгалтерського обліку стосовно відтворення інтелектуального та основного капіталу. Вирішення цієї проблеми потребує визначення амортизаційного механізму відтворення й джерел інвестування інтелектуального та основного капіталу та уточнення сутності безпосередньо пов'язаного з ним поняття відтворюваних матеріальних ресурсів.

Розрізняють дві форми відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів — екстенсивну та інтенсивну [17, с. 438].

Екстенсивне (традиційне) відтворення характеризує темпи збільшення навантаження на необоротні економічні ресурси та використання додаткових матеріальних ресурсів на незмінній технічній основі. Екстенсивне відтворення трудових ресурсів означає зміну їх чисельності без зміни якісних характеристик економічно активного населення.

Інтенсивне (сучасне) відтворення економічних ресурсів відбувається для:

— інтелектуальних ресурсів — шляхом зростання якості трудових ресурсів, поліпшення рівня освіти, кваліфікації та активізації розумових здібностей персоналу тощо;

— фізично спрацьованих, технічно і морально застарілих матеріальних ресурсів — шляхом оновлення, поліпшення чи заміни діючих об'єктів основних засобів.

Інтенсивне відтворення інтелектуальних ресурсів полягає в підвищенні рівня освіти персоналу підприємства, його кваліфікації, поліпшенні стану здоров'я та розвитку розумових здібностей, що сприяє нарощенню інтелектуального потенціалу трудових ресурсів, зростанню якості інтелектуальної праці, зростанню розміру інтелектуального капіталу й ринкової вартості підприємств.

В основу амортизаційного механізму відтворення інтелектуальних ресурсів покладено порядок зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток від реалізації продуктів інтелектуальної діяльності, який зменшується на розмір нарахованої амортизації. Ключову роль податків у суспільному житті країни, забезпеченні відтворювальної діяльності та, крім іншого, регулюванні виробничих відносин підкреслює Т. І. Єфименко [89, с. 5]. Науковець зазначає, що «...уникнення ризиків відтворення в національних і міжнародних масштабах потребує значних малорентабельних або нерентабельних, з позиції приватного капіталу, інвестицій» [89, с. 5].

Внутрішнє джерело інвестування й відтворення основного та інтелектуального капіталу на підприємстві формується переважно за механізмом, коли нарахована амортизація безпосередньо впливає на суми прибутку до оподаткування та грошового потоку після оподаткування. Так, механізм відтворення об'єктів необоротних матеріальних ресурсів, які під час експлуатації поступово зношуються, полягає в поступовому відшкодуванні зношеної частини вартості основних засобів відповідно до ступеня їх зношення за звітний період шляхом нарахування амортизації.

Отриманий після реалізації продукції чистий прибуток є одним з джерел відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів і реінвестування його з метою збільшення реального капіталу підприємства. У процесі фінансово-господарської діяльності підприємства відбувається кругообіг основного капіталу, міцно пов'язаного з матеріальними ресурсами. Цей механізм відтворення необоротних матеріальних ресурсів наочно показано на схемі (рис. 1.5).

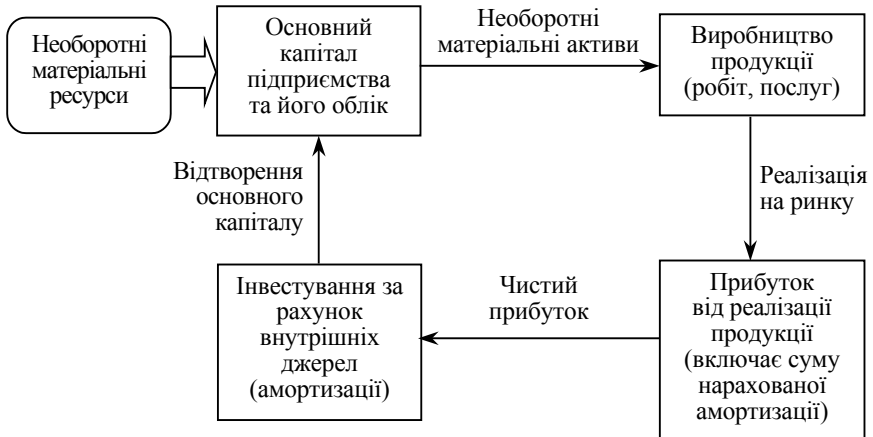


Рис. 1.5. Схема механізму відтворення необоротних матеріальних ресурсів на підприємстві (розробка автора)

За цією схемою основний капітал підприємства (основні засоби) є основою виробництва продукції (робіт, послуг). Після реалізації продукції на ринку підприємство отримує прибуток, який включає суму нарахованої амортизації. Сформований чистий прибуток нерозривно пов'язаний з амортизацією основних засобів і може бути внутрішнім джерелом інвестування та відтворення основного капіталу. За економічною природою і призначенням, амортизація є джерело коштів для відтворення шляхом придбання нових об'єктів основних засобів, їх відновлення, поліпшення чи заміни вибулих. Процес використання основних засобів супроводжується їх поступовим зношенням. Це зношення тим більше, чим інтенсивніше та довше експлуатуються основні засоби. А тому до складу витрат підприємство відносить суми, що відшкодовують значну частину вартості основних засобів відповідно до ступеня їх зношення за звітний період. Зношена частина основних засобів щомісяця відображується в складі витрат діяльності в розмірі нарахованої амортизації. Збільшення норм амортизації має бути спрямоване на поліпшення ресурсів підприємств — активних інвесторів. Це призведе до ефекту економічного зростання в державі.

Зарубіжні економісти-класики А. Сміт і Д. Рікардо, К. Маркс, Й. Шумпетер по-різному тлумачили сутність поняття «економічний розвиток» і «економічне зростання» в галузі економіки. Так, А. Сміт у розділі 1 праці «Дослідження про природу та причини Багатства народів» [90, с. 10—11] показав на прикладі виготовлення шпильок, що якісне перетворення в організації праці в резуль-

таті її розподілу, приводить до підвищення продуктивності праці, а отже й до збільшення випуску продукції. Положення, висунуті А. Смітом, отримали подальший розвиток у працях Д. Рікардо, який у 1817 році розробив «Принципи політичної економії та оподаткування» [91], виклавши теорію економічного зростання та акцентувавши увагу на ролі розподілу доходів за факторами виробництва. Ключовим елементом його теорії є нагромадження капіталу за рахунок чистого доходу або надлишку над вартістю товарів. Послідовником трудової теорії вартості, розробленої А. Смітом і Д. Рікардо, став К. Маркс, який на багатому історичному матеріалі довів, що якісні зміни та зрушення в продуктивних силах і виробничих відносинах й утворюють зміст «економічного розвитку» як явища. При цьому за умов інтенсивного впровадження нової техніки й технологій економічне зростання стає якісним і набуває рис економічного розвитку. Марксова діалектика взаємозв'язку зростання і розвитку в економіці була застосована у наукових дослідженнях таких видатних учених-марксистів, як Р. Гільфердінг і В. Ленін. Аналізуючи теорії економічного розвитку, зупинимося на економічному вченні Й. Шумпетера, яке сприяло розвитку немарксистської політичної економії, особливо інституціоналізму. Й. Шумпетер проаналізував розвиток системи та її внутрішні фактори, які генерують цей розвиток. Зокрема, економіст розмежував процес пристосування системи в рамках її кругообігу або простого відтворення (статика) і процес розвитку, що порушував і перетворював усю структуру кругообігу (динаміка). Таким чином, сутність динамічних змін в економіці вчений пов'язував з появою нових продуктів, методів виробництва, освоєнням нових ринків збуту, й джерел сировини тощо. Економічне зростання характеризується збільшенням обсягів виробництва й споживання одних видів товарів і послуг упродовж певного часу [6, с. 23].

Сучасна економічна теорія до розширення обсягів виробництва (збільшення основних виробничих засобів) підходить з позиції проведення капіталізації або перетворення частки нерозподіленого прибутку в основний капітал. У системі обліку згідно з П(С)БО 2 «Баланс» [36] у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображується або сума прибутку, яка реінвестована в підприємство, або сума непокритого збитку. Реінвестований прибуток — це будь-який прибуток після сплати податків, який реінвестується (повертається) в підприємство, однак не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку.

Державний розвиток України, як і всього інформаційного суспільства в XXI ст., зумовлений інтелектуалізацією праці, формуванням нової економіки, орієнтованої на знання, інтелект нації та зростання якості відтворюваних інтелектуальних ресурсів. Відмінними рисами вітчизняної економіки є зростання ролі інтелектуальних ресурсів, які є визначальними факторами у виробництві інноваційних технологій і джерелом добробуту та якості життя населення. Формування таких ресурсів у господарській системі підприємства пов'язано із суспільно-економічними умовами функціонування держави. Нових якостей інтелектуальні ресурси набувають у процесі відтворення, що сприятиме зростанню інтелектуального капіталу та гудвілу підприємства. Підвищення ролі персоналу й зміни в ставленні до нього підприємців і менеджерів пов'язані передусім з глибокими зрушеннями у виробництві. Традиційна технологія виробничих процесів, зокрема й конвеєризація, давала можливість широкого застосування низько кваліфікованої праці. Завдяки цьому можна було економити на витратах, пов'язаних з наймом, навчанням й оплатою праці висококваліфікованих трудових ресурсів. Сучасне виробництво все більше залежить від продуктивності інтелектуальних ресурсів, якості їх відтворення, здатності приносити економічну вигоду та забезпечувати конкурентоспроможність підприємству на ринку. Саме тому автором розроблено схему, яка наочно демонструє механізм відтворення інтелектуальних ресурсів (рис. 1.6).

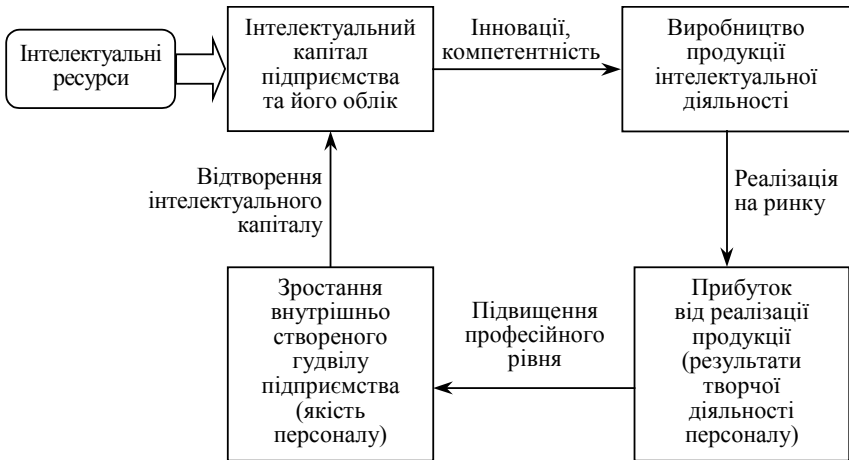


Рис. 1.6. Схема механізму відтворення інтелектуальних ресурсів підприємства (розробка автора)

За цією схемою інтелектуальний капітал підприємства (знання, досвід, навички, уміння) є основою виробництва продуктів інтелектуальної діяльності (нових технологій, інформаційного забезпечення тощо).

Після реалізації продукції на ринку підприємство отримує прибуток, який акумулює результати творчої діяльності персоналу. Частка чистого прибутку може направлятися на підвищення професійних знань і навичок персоналу, тобто на поліпшення його якості інтенсивним шляхом. У результаті такого інвестування у процес відтворення інтелектуального капіталу зростає внутрішньо створений гудвіл підприємства. Нині суспільству необхідно переорієнтуватися на нові умови господарювання, коли інтелектуальні ресурси стають головним чинником економічного розвитку. Ефективне використання та неухильне відтворення інтелектуальних ресурсів завдяки проведенню заходів з регулярного навчання персоналу впродовж життя сприятимуть підтриманню належного рівня кваліфікації трудових ресурсів, а державна підтримка цих заходів — зростанню ринкової вартості підприємств та зміцненню їх конкурентних переваг на ринку. На практиці між підприємством і ринком відбувається постійний обмін грошовими засобами, сировиною, матеріалами, найманою працею тощо. Ефективне використання фінансових ресурсів створює підґрунтя для економічного відтворення матеріальних і трудових ресурсів. Рух фінансових ресурсів підприємств (їх прибутку, амортизаційних нарахувань тощо) відбувається у формі грошових потоків. Таким чином, господарська діяльність супроводжується безперервним рухом коштів, які спочатку надходять на рахунки (у касу) підприємства, формуючи його фінансові ресурси, а згодом витрачаються за певними напрямками. На практиці власні кошти підприємств у вигляді частки чистого прибутку, на розмір якого впливає вартість нарахованої амортизації, становлять вагомую частку у відтворювальному процесі основного та інтелектуального капіталу і в структурі інвестицій, що сприяє реновації виробничого потенціалу всіх галузей економіки.

До недавнього часу конкурентні переваги будь-якого підприємства сприймалися переважно як наявні матеріально-сировинні ресурси, можливість доступу до фінансових ресурсів і залучення дешевої робочої сили. Однак саме зараз запорукою успіху є знання, інтелект та інноваційні технології. Зниження пріоритетності матеріальних видів ресурсів і, навпаки, зростання в суспіль-

стві цінності нематеріальних та інтелектуальних ресурсів потребують проведення логіко-гносеологічного дослідження цих видів економічних ресурсів з позиції їх сукупної взаємодії, що дійсно відбувається на практиці.

В економічній літературі існують значні відмінності в трактуванні сутності пов'язаних між собою категорій «інтелектуальні ресурси» та «інтелектуальний капітал», об'єкти яких не визнаються в системі бухгалтерського обліку та не підлягають вартісному вимірюванню (табл. 1.4).

Поважаючи думки різних авторів стосовно взаємопов'язаних категорій «інтелектуальні ресурси» та «інтелектуальний капітал» (табл. 1.4), треба віддати пріоритет поглядам А. А. Чухно на структуру інтелектуального капіталу. Уважаємо, що на зростання людського капіталу впливає рівень якості інтелектуального потенціалу трудових ресурсів, який поліпшується в результаті відтворення інтелектуальних ресурсів. Структурний капітал уособлює результати інтелектуальної праці, завдяки використанню якої створюються об'єкти інтелектуальної власності.

Таблиця 1.4

ХАРАКТЕРИСТИКА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ТА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Автор	Характеристика інтелектуальних ресурсів, інтелектуального капіталу та зв'язок між ними
1	2
Бігдан І. Д. [56]	Інтелектуальний капітал автор ототожнює з інтелектуальними ресурсами, невідчутними активами, інтелектуальними активами, інтелектуальним потенціалом і гудвілом підприємства (с. 43). Інтелектуальний капітал є невід'ємною складовою майна підприємства, ефективне використання якого забезпечує зростання гудвілу (ринкової вартості)
Гавкалова Н. Л., Маркова Н. С. [53]	Категорію «інтелектуальні ресурси» автори ототожнюють з категорією «інтелектуальний капітал» (с. 34—35)
Іванченко Н. О. [92]	Інтелектуальні ресурси (людський капітал) є найціннішою складовою нематеріальних активів підприємства (с. 124). Під людським капіталом розуміють існуючий у людини запас здоров'я, знань, навичок, досвіду, таланту, які використовують у виробництві з метою отримання високого рівня доходів

1	2
Корнева О. В. [93]	Інтелектуальним капіталом є «сукупність усіх нематеріальних активів підприємства», до яких автор відносить активи, відображені в його фінансовій звітності та ті, що «не позначаються на вартісній оцінці активів [93, с. 253—254]
Сучкова Е. Д. [94]	Інтелектуальні ресурси та людський капітал здатні продукувати нову, наукоємну продукцію та технології. Постійне оновлення знань та освоєння нових спеціальностей забезпечує розвиток суспільства (с. 177—178)
Чухно А. А. [95]	Інтелектуальний капітал складається з людського та структурного капіталу. Особливість людського капіталу полягає в тому, що будучи нематеріальним, він не може бути власністю підприємства, не обліковується в його балансі та не відтворюється на інших підприємствах. Структурний капітал, навпаки, є власністю підприємства та включає технічне й програмне забезпечення, організаційну структуру, патенти, торгові марки тощо. Він може бути відтвореним або відчуженим на користь іншого підприємства (с. 50)

Використання методу єдності історичного й логічного дає змогу дійти висновку, що категорія «інтелектуальні ресурси» є закономірним результатом якісно нового рівня розвитку продуктивних сил (інтелектуального потенціалу трудових ресурсів, засобів праці, предметів праці), глибоких економічних зрушень у структурі суспільного виробництва, становлення нового, інформаційного постіндустріального суспільства — суспільства знань.

З'ясуємо сутність категорій «інтелектуальні ресурси», «інтелект» — важливих елементів системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Так, під час здійснення логіко-гносеологічного аналізу формування та розвитку інтелекту сучасні дослідники [96—100] пов'язують його не з усякою розумовою діяльністю людини. Лише інформація про підприємства, знання, якими володіє його персонал, і зростаюча компетенція персоналу характеризують інтелектуальні ресурси [96, с. 263].

Знання — це інформація, яка плідно використовується; це особистий досвід, який не має матеріального відображення [97, с. 187]. Знання можуть бути невідчутними, тоді їх складно зберігати, кодувати та розповсюджувати. Корисні для підприємства

знання М. Армстронг [97, с. 61] визначає як нематеріальні ресурси, які разом з матеріальними (грошима та майном) становлять ринкову або загальну вартість підприємства. Н. А. Мамонтова уявляє нематеріальні активи як об'єкти, невіддільні або віддільні від підприємства та індивіда (знанневий ресурс) [98, с. 234]. До формування інтелектуальних нематеріальних активів підприємства, які економіст Б. В. Саліхов [99, с. 15] вважає функціональними кінцевими формами інтелектуального капіталу, може призвести конкретизація елементної основи загального інтелектуального функціонального капіталу в процесі створення інтелектуального кінцевого ендогенного чи екзогенного продукту. Академік А. А. Чухно підкреслює, що основу фонду накопичення становить відтворення людського капіталу, а джерелами накопичення такого капіталу є не лише освіта, наука, культура, охорона здоров'я, а й виробництво [100, с. 388]. О. М. Балакірева, В. А. Головенько, Д. А. Дмитрук та інші науковці [101, с. 379] вважають, що в сучасному суспільстві «інтегральним відображенням людського капіталу» є компетенції людини.

Важливим у вирішенні проблеми якісних досліджень є проведення лексичного аналізу. Економічна лінгвістика не висуває спеціальних вимог щодо виявлення сутності цих та інших понять. Тому, скориставшись відповідними трактовками зі словників [102, с. 248; 103, с. 41; 104, с. 204; 105, с. 68—69] та інших джерел економічної літератури [43, с. 34; 52, с. 83; 53, с. 34—35; 92, с. 124; 94, с. 177—178], уточнимо економічну сутність категорії «інтелектуальні ресурси».

Інтелектуальні ресурси утворюють сукупність інтелектуального потенціалу працівників, утіленого в їхніх професійних знаннях, досвіді, уміннях, навичках, завдяки чому створюються продукти інтелектуальної діяльності.

Поява та популяризація останнім часом понять «інтелектуальні ресурси» та «інтелектуальний потенціал» зумовлена тим, що ці пов'язані між собою дефініції охоплюють широкий спектр економічних інтересів підприємства, держави та суспільства. Узагальнимо розмаїття поглядів на інтелектуальний потенціал і розглянемо його сутність на рівні підприємства. Так, за визначенням М. В. Семикіної [106, с. 12] та І. П. Мойсеєнко [107, с. 744], інтелектуальний потенціал підприємства — це можливості інтелектуальних ресурсів вирішувати завдання або досягати певної мети. У праці [108, с. 189] інтелектуальний потенціал підприємства визначається як сукупність здібностей його працівників створювати інноваційні розробки, «накопичувати та використовувати інтелек-

туальні ресурси». З таким визначенням погоджуються В. А. Білошапка та Ю. Є. Кулик [109], які підкреслюють, що інтелектуальний потенціал є здатністю підприємства «накопичувати інтелектуальні ресурси (активи), створюючи їх власними силами або залучаючи» ззовні. Зміст цього визначення розширює М. М. Розумний, який у праці [110, с. 91] підкреслює, що інтелектуальний потенціал, це «не лише здібності працівників, але й можливості речових ресурсів брати активну участь у створенні інтелектуальних продуктів». У праці [111, с. 87] інтелектуальний потенціал розглядається як «можливості створення, накопичення, використання здібностей, умінь, досвіду персоналу організації». Інтелектуальний потенціал автори [112, с. 24] тлумачать як «знання, які можуть бути перетворені в прибуток та оцінені». У праці [113, с. 23] інтелектуальний потенціал визначається як сукупність взаємопов'язаних «інтелектуального, інформаційного та людського капіталів».

Узагальнюючи погляди науковців [106—113], можна стверджувати, що інтелектуальні ресурси утворюють розумова праця робітників і висококваліфікованого персоналу, які в процесі виробництва створюють нові продукти інтелектуальної діяльності та інноваційні технології, сукупність яких формує інтелектуальний капітал підприємства.

Ураховуючи, що економічні категорії можна представити як абстрактні, логічні, теоретичні поняття, які в узагальненому вигляді характеризують суттєві властивості економічних явищ і процесів для цілей обліку та аналізу, пропонується новий термін — «відтворювані інтелектуальні ресурси».

Відтворювані інтелектуальні ресурси становить сукупність ідентифікованих нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації, здатними до відтворення, та інтелектуальний потенціал працівників, який не підлягає ідентифікації та відображенню в балансі підприємства.

Вартість гудвілу зростає в процесі відтворення інтелектуальних ресурсів, ефективного використання інтелектуального капіталу та вдалого управління підприємством. Незважаючи на роль інтелектуального потенціалу персоналу у формуванні конкурентних переваг підприємства, він не визначається в балансі як актив, що призводить до штучного заниження ринкової вартості підприємства. Це зумовлене неможливістю достовірного вартісного визначення отриманих за його допомогою майбутніх економічних вигод, привласнення його підприємством і виокремлення знань персоналу від самих носіїв. Тобто, вартість інтелектуального по-

тенціалу, незважаючи на отримання з його допомогою економічних вигід, не визнається в балансі підприємства та не відображується в складі нематеріальних активів. Такі відомі категорії, як дохід і прибуток, є мірою успіху, що зумовлює підсумкову оцінку вартості підприємства. Підприємство отримує прибуток за рахунок не лише необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які відображують у балансі, а також не ідентифікованих нематеріальних активів. Зараховується нематеріальний актив на баланс, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і вартість його може бути достовірно визначена.

Незважаючи на визнання законодавством з обліку категорії «невідтворювані природні ресурси», потреба у вирішенні питань введення та визнання в обліку категорії «відтворювані економічні ресурси» пов'язана насамперед з необхідністю управління цими видами ресурсів на підприємстві. За традиційною моделлю бухгалтерського обліку, яка нині не дає повної та об'єктивної оцінки вартості підприємств, ураховують лише документально підтверджену ринкову вартість ідентифікованих активів. Учений А. А. Чухно виокремлює чотири види неоднорідних активів [95, с. 63—64]. До перших двох він відносить поточні активи, які можна використати або реалізувати впродовж наступного року. Третій вид активів — це інвестиції, які мають визначену ринкову вартість. Четвертий — нематеріальні активи, вартість яких не завжди можна точно визначити.

Важливими в конкурентній боротьбі є інтелектуальні ресурси, потреба в яких на підприємствах зростає, а залучення їх до виробничого процесу дає змогу суттєво зекономити матеріальні ресурси. Інтелектуальні ресурси підприємства ототожнюють з інтелектуальним капіталом. Завдяки розумовій праці робітників і висококваліфікованого персоналу створюються продукти інтелектуальної діяльності та інноваційні технології, сукупність яких формує інтелектуальний капітал підприємства. Хоча питання поділу інтелектуального капіталу на складові ще й досі є спірним, участь у виробничому процесі зазвичай беруть два види інтелектуального капіталу — людський і структурний. Провідні американські економісти [114—115] тлумачать людський капітал як сукупність набутих знань, навичок, мотивацій та енергії, якими наділені люди. Зокрема, Дж. Коулман [115] підкреслює, що людський капітал виявляється в набутих індивідом навичках і знаннях, тоді як фізичний капітал — в наявних матеріальних формах. Останніми роками з'явився погляд на людський капітал як ре-

зультат переведення компетенції у фінансові показники. Так, Ю. Громико розглядає людський капітал як форму фінансової рахунковості, яка в різних системах обміну забезпечує переведення компетентностей або здібностей у грошові вимірники, а потім — у символічні владні статуси [116]. У такому акцентованому «грошовому» аспекті аналізу взаємозв'язку компетенцій з людським капіталом постає низка питань гуманітарно-фінансової рахунковості, які можна сприймати як напрями дослідження: людських можливостей (знань, умінь, навичок, здібностей тощо), виявлення людського потенціалу, придатного для відтворення, опанування засобами формування та реалізації людського потенціалу й *створення на цій основі стратегічних механізмів відтворення* та ін.

Людський капітал не визнається в балансі як актив, незважаючи на майбутні економічні вигоди, які приносять підприємству знання й кваліфікація персоналу. Неможливість отримати у власність персонал підприємства, відділити від персоналу його знання, достовірно визначити отримані з його допомогою майбутні економічні вигоди призводить до формування необ'єктивної оцінки ринкової вартості підприємства. Навпаки, структурний капітал підприємства як складова інтелектуального капіталу формується завдяки інтелектуальній праці персоналу, яка перетворюється на об'єкти інтелектуальної власності та підлягає вартісному оцінюванню в обліку.

Розвиток виробничого процесу тісно пов'язаний з рівнем творчої розвиненості кожного працівника, відтворенням його розумових та інтелектуальних здібностей і реалізацією цих здібностей для створення нових винаходів, корисних моделей, раціоналізаторських пропозицій, відкриттів, ноу-хау тощо. Економічне зростання та зміцнення інтелектуального потенціалу залежать від розвитку людини. Кожна людина має природжені здібності, особисту поведінку та власну енергію, які зумовлюють рівень її інтелектуального потенціалу. У процесі трудової діяльності людина перетворює дані природою предмети на суспільно необхідні. Впливаючи на зовнішнє середовище, кожний працівник змінюється сам, розвиваючи закладені в нього здібності, нагромаджуючи досвід, знання та вміння. Саме працівники, а не їхні роботодавці є володарями власного потенціалу, завдяки чому можуть обирати коли, як і куди його застосувати. Процес виробництва передбачає двосторонній обмін цінностями, а не одностороннє споживання власником результатів використання інтелектуального потенціалу працівників.

Методологічною основою вивчення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів є діалектичний метод. З метою пізнання процесу управління такими ресурсами як складними об'єктами використано системний підхід.

Процес відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів (див. рис. 1.5, 1.6) може забезпечити раціональна амортизаційна політика держави в поєднанні з інвестиційною діяльністю підприємства.

Останнім часом українські науковці приділяють увагу поєднанню інвестицій та інновацій. Так, А. Загородній і Г. Вознюк [22, с. 344] запропонували визначення поняття «інвестиції інноваційні» як однієї із форм реального інвестування, здійснюваної з метою реалізації технологічних інновацій у практичну діяльність підприємства. Як підкреслювалось, у забезпеченні виробничого процесу економічними ресурсами належати якості та властивостей підприємствам доцільно покладатися передусім на власні внутрішні джерела інвестування — амортизацію, прибуток тощо. Складність аналізу амортизаційного механізму значною мірою зумовлена браком інформації, що відображає її функціонування. Зокрема, відсутня інформація про витрати на поліпшення та збільшення вартості основних засобів за рахунок витрат на поліпшення їх об'єктів.

Напрями поліпшення відтворюваних економічних ресурсів потребують додаткових досліджень з метою формування моделі відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів за ідентифікованими видами, проведення оцінювання результативності використання об'єктів економічних ресурсів і управління процесом їх відтворення.

Відтворення здійснюється шляхом діалектичної взаємодії безпосереднього виробництва, розподілу, обміну та споживання за умов безперервного відновлення процесу виробництва товарів, послуг і духовних благ [33, с. 191—193, 223—225].

Результати, викладені в монографії, свідчать про те, що ефективне використання економічних ресурсів на підприємстві залежить від раціональної організації системи управління матеріальними, нематеріальними та інтелектуальними ресурсами (результатами розумової праці персоналу та робітників). Після набору персоналу підприємство має зосередити увагу на подальшій роботі з ним, яку необхідно планувати заздалегідь і закладати в кадровій політиці. Успішна кадрова політика на підприємстві сприяє підвищенню рівня кваліфікації персоналу, на-

буттю ним умінь і навичок, впливає на розвиток його творчого мислення та мотивує до самовдосконалення.

Рациональне вкладання коштів у програми розвитку персоналу сприятиме стимулюванню його інтелектуальної діяльності, зростанню інтелектуального капіталу, збільшенню ринкової вартості підприємства та досягненню значного економічного ефекту. Варто зазначити, що інтелектуальний капітал є ваговою складовою гудвілу підприємства. В обліку діючого підприємства проведення оцінки та визначення вартості внутрішньо створеного гудвілу не передбачене, оскільки згідно з вимогами чинного законодавства ця категорія не підлягає ідентифікації. На практиці вартість внутрішньо створеного гудвілу зростає в процесі господарської діяльності завдяки використанню як ідентифікованих ресурсів, так і інтелектуального потенціалу підприємства, який утворює неідентифіковану частину інтелектуальних ресурсів. У системі бухгалтерського обліку гудвіл може виникати в процесі приватизації (корпоратизації) підприємства та/або в результаті придбання підприємством покупцем чистих активів підприємства-продавця за умов його ліквідації.

Розглянемо пропозиції сучасних економістів щодо сутності категорії «інтелектуальний капітал» і визначимо, які методи оцінювання ринкової вартості підприємств вони пропонують використовувати (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

ХАРАКТЕРИСТИКА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТА ПРОПОЗИЦІЇ НАУКОВЦІВ ЩОДО ОЦІНЮВАННЯ РИНКОВОЇ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Автор	Характеристика інтелектуального капіталу	Оцінювання інтелектуального капіталу та ринкової вартості підприємства
1	2	3
Голов С. Ф. [58]	Інтелектуальний капітал, уважає автор, іноді ототожнюють з інтелектуальною власністю, знаннями, нематеріальними активами (с. 79—81). Він складається з чотирьох основних елементів — людського капіталу, інтелектуальної власності, капіталу відношень та активів інфраструктури	Зіставлення ринкової та балансової вартості, К'ю Тобіна, розрахункова вартість нематеріальних активів (с. 80—81)

Закінчення табл. 1.6

1	2	3
Ґава Ю. В. [117]	Інтелектуальний капітал — це вид формалізованого та зафіксованого ресурсу, який використовують для виробництва більш цінного майна (с. 130)	відсутнє
Деньга С. М. [118]	Інтелектуальний капітал складається з людського, ринкового та структурного видів капіталу (с. 288—289)	Проводити за існуючими в міжнародній практиці підходами, такими як майновий, прибутковий, порівняльний (ринковий) (с. 286)
Мних О. Б. [119]	Інтелектуальний капітал разом з інформаційними ресурсами, правами доступу до ресурсів, а також матеріальними чинниками виробництва формують ринкову вартість підприємства (с. 182)	Потребує розробки методологічних засад цього динамічного процесу (с. 182)
Садовський В. А., Стеценко Е. А. [120]	Інтелектуальний капітал може нагромаджуватись у вигляді знань, навичок, досвіду (с. 159)	відсутнє

Огляд досліджень [58; 117—121] показав неоднозначність тлумачення економічної категорії «інтелектуальний капітал» і брак пропозицій щодо здійснення оцінювання ринкової вартості вітчизняних підприємств. Так, Ю. В. Ґава [117, с. 130] вважає інтелектуальний капітал сукупністю людського та структурного капіталу. Людський капітал автор розглядає як інтелект, кваліфікацію, уміння та навички працівника, його здатність до творчості. Структурний капітал Ю. В. Ґава визначає як результати інтелектуальної праці. Інші автори [120, с. 159] вважають інтелектуальний капітал невід’ємним від самого носія — людини, необоротним, майже цілком неліквідним активом, за винятком окремих знань, які підлягають патентуванню. І. Мойсеєнко [121, с. 122] характеризує інтелектуальний капітал як засіб створення нової вартості на основі

інформаційних ресурсів та інтелектуальної власності. Автор відносить до нього напрацьовані людські зв'язки, інформацію у вигляді баз даних, інтелектуальну власність, комп'ютерну мережу.

Узагальнення вітчизняного досвіду [58; 117—121] і вимог чинного законодавства дало змогу запропонувати власне трактування інтелектуального капіталу.

Так, інтелектуальний капітал становить сукупність ресурсного потенціалу трудових ресурсів (інтелектуальні ресурси) і створених завдяки можливостям і здібностям працівників — об'єктів нематеріальних ресурсів (активів), якими може розпоряджатися та управляти підприємство.

З метою раціонального управління економічними ресурсами необхідно належним чином організувати їх облік, визначити структуру інтелектуального капіталу та його зв'язок з інтелектуальними ресурсами підприємства. Тому актуальним є визначення особливостей використання інтелектуальних ресурсів у процесі відтворення та управління інтелектуальним капіталом. Структурно інтелектуальний капітал становить певну діалектичну єдність інтелектуального людського капіталу, інтелектуального структурного капіталу (інтелектуальної власності) та інтелектуального споживчого капіталу. Продуктом інтелектуальної діяльності (розумової праці персоналу) є інтелектуальна власність, яка входить до складу об'єктів нематеріальних активів підприємства.

М. А. Сажіна, Г. Г. Чибріков [122, с. 183] до головного ресурсу відносять ресурс-знання та вважають інвестиції в людський капітал доволі ефективними.

Радикальні системні реформи в економіці України ґрунтуються на свідомому намаганні змінити структуру національної економіки в певному напрямі за рахунок створення сприятливих умов для поліпшення якості інтелектуального потенціалу підприємств, оптимального використання економічних ресурсів і зростання темпів розвитку матеріально-технічної бази, зокрема й на основі вдосконалення методів управління. Організацію процесу відтворення інтелектуального капіталу керівництву підприємства необхідно розпочинати з усвідомлення його економічної сутності, визначення джерел і напрямів інвестування. Задля перспективного довгострокового розвитку підприємства керівництво має планувати шляхи зростання якості інтелектуальних ресурсів (персоналу) за інтенсивним типом відтворення.

Процес управління інтелектуальними ресурсами та інтелектуальним капіталом підприємства доцільно здійснювати за певною схемою (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Система управління інтелектуальними ресурсами та інтелектуальним капіталом на підприємстві (розробка автора)

Інтелектуальний капітал як об'єкт обліку та управління бере участь у процесі виробництва продуктів інтелектуальної діяльності. Реалізація їх на ринку дає змогу підприємству отримати прибуток і використати частину чистого прибутку на поліпшення ділових критеріїв якості персоналу. Після проведення заходів щодо поліпшення якості персоналу (потенційної складової інтелектуальних ресурсів) підприємствам пропонується здійснити оцінку відповідності його рівня критеріям якості. Якщо проведена оцінка рівня інтелектуальних ресурсів підприємства відповідає запланованим критеріям якості, можна вважати, що процес відтворення інтелектуального капіталу на конкретній стадії виробництва відбувся успішно.

Відтворення інтелектуального капіталу може здійснюватися шляхом раціонально організованої кадрової політики, яка мотивує персонал до самовдосконалення з метою якісного вирішення виробничих завдань підприємства, сприяє зрос-

тання рівня кваліфікації персоналу, удосконаленню його досвіду та навичок. Завдяки організованій внутрішній кадровій (професійній) підготовці збільшується продуктивність праці персоналу, зростає якість, цінність інтелектуальних ресурсів і збільшується вартість внутрішньо створеного гудвілу підприємства. У протилежному випадку, якщо рівень інтелектуальних ресурсів не відповідає запланованим критеріям якості персоналу, відділ управління персоналом отримує інформацію зворотного зв'язку та має переглянути шляхи здійснення кадрової політики, засоби та методи їх реалізації. Запропонована система управління інтелектуальними ресурсами та інтелектуальним капіталом підприємства (рис. 1.7) дає змогу:

- здійснювати процес відтворення інтелектуального капіталу на підприємстві організованим шляхом;
- контролювати якість персоналу за встановленими на підприємстві критеріями;
- переглядати напрями проведення кадрової політики та методи їх реалізації в разі незадовільного рівня підготовки персоналу.

С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. В. Юрій [123, с. 286] вважають інтелектуальні інвестиції найприбутковішими та визначають їх як вкладання коштів у підготовку фахівців, розробку програмного забезпечення та інші види інтелектуальної діяльності. Як відомо, інвестиції — це грошові, майнові та інтелектуальні цінності, які вкладають в об'єкти господарської діяльності з метою створення або поповнення капіталу підприємства та отримання ним прибутку. Капітальні інвестиції М. І. Бондар [84, с. 28—29] пов'язує з обов'язковим створенням на підприємстві інвестиційного фонду та поповненням його активів.

Фінансове забезпечення простого й розширеного відтворення засобів виробництва реалізується шляхом капітальних вкладень, які є формою реального інвестування [124, с. 260]. Підприємство спрямовує реальні інвестиції на відновлення виробництва, що сприяє реінвестуванню капіталу в частині реальних об'єктів інвестування, таких як основні засоби та нематеріальні активи. Вартість капіталу зростає під впливом інвестицій, спрямованих на часткову заміну, поліпшення чи поповнення об'єктів необоротних активів. Проаналізуємо обсяги капітальних інвестицій за період 2002—2010 рр. [8, с. 198; 10, с. 200] і згрупуємо дані в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ ЗА ПЕРІОД 2002—2010 рр. [8, с. 198; 10, с. 200]

Показники за видами капітальних інвестицій	2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Усього	млн грн	46 563	59 899	89 314	111 174	148 972	222 679	272 074	192 878	189 061								
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Інвестиції в ос-новний капітал	млн грн	37 178	51 011	75 714	93 096	125 254	188 486	233 081	151 777	150 667								
	%	79,8	85,2	84,8	83,7	84,1	84,6	85,7	78,7	79,7								
Інвестиції в не-матеріальні ак-тиви	млн грн	4223	1424	2146	3040	4584	6389	6367	5893	6985								
	%	9,1	2,4	2,4	2,8	3,1	2,9	2,3	3,1	3,7								
Інші витрати	млн грн	5162	7464	11454	15 038	19 134	27 804	32 626	35 208	31 409								
	%	11,1	12,4	12,8	13,5	12,8	12,5	12,0	18,2	16,6								

Левову частку серед капітальних інвестицій займають інвестиції в основний капітал, обсяги яких з роками зросли до 79,7 %, інвестиції в нематеріальні активи, навпаки, за цей період значно знизилися — до 3,7 %.

Процеси відтворення інтелектуального капіталу та управління трудовими ресурсами на підприємстві передбачають низку заходів, серед яких найбільш вагомі: з удосконалення знань і вмінь персоналу до рівня компетенцій, необхідних підприємству, виконання персоналом високопродуктивної розумової праці, здійснення адекватної оплати цієї праці та створення системи соціального забезпечення й стимулювання персоналу. Так, В. В. Онікієнко [125] до актуальних питань ефективного використання трудових ресурсів відносить заходи комплексного характеру, зокрема з поліпшення умов їх відтворення, зумовлених регіональними особливостями. О. Г. Пенькова [126, с. 147] пропонує направляти інвестиції у найбільш прибуткові види економічної діяльності, що може позитивно позначитися на результативності господарської діяльності підприємств.

Варто зазначити, що підприємства потребують узагальнюючої інформації щодо напрямів вкладання коштів у вітчизняну економіку за регіонами. Тому за даними статистичних щорічників [8, с. 355; 9, с. 357; 10, с. 361; 127, с. 371] проаналізуємо динаміку зайнятості населення в 2004—2010 рр. за регіонами та визначимо ті регіони, у яких частка трудових ресурсів перевищує, наприклад, 5 % (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

ЗАЙНЯТИСТЬ НАСЕЛЕННЯ ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ РЕГІОНАМИ, ПЕРІОД 2004—2010 рр.

Показники за регіонами		Роки						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Донецький	тис. осіб	2086,0	2124,9	2132,3	2135,0	2138,8	1981,3	1983,7
	%	10,3	10,3	10,3	10,2	10,2	9,8	9,8
Дніпропетровський	тис. осіб	1554,7	1573,8	1582,0	1582,4	1580,0	1537,1	1541,9
	%	7,7	7,6	7,6	7,6	7,5	7,6	7,6

Закінчення табл. 1.7

Показники за регіонами		Роки						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9
м. Київ	тис. осіб	1348,9	1352,0	1375,6	1405,3	1420,2	1381,0	1387,8
	%	6,7	6,5	6,6	6,7	6,8	6,8	6,8
Харківський	тис. осіб	1285,7	1297,2	1305,8	1311,5	1312,9	1265,6	1267,3
	%	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3
Луганський	тис. осіб	1019,8	1054,4	1054,6	1066,7	1068,8	1026,2	1015,4
	%	5,0	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,0
Львівський	тис. осіб	1057,0	1064,6	1070,1	1077,3	1092,5	1085,0	1096,7
	%	5,2	5,1	5,2	5,1	5,2	5,4	5,4
Одеський	тис. осіб	1039,4	1028,1	1039,2	1059,7	1067,2	1040,2	1044,5
	%	5,1	5,0	5,0	5,1	5,1	5,1	5,2
Інші регіони	тис. осіб	10 904,2	11 185,0	11 170,8	11 266,8	11 291,9	10 875,1	10 928,7
	%	53,7	54,1	53,9	53,9	53,8	53,9	53,9
Разом	тис. осіб	20 295,7	20 680,0	20 730,4	20 904,7	20 972,3	20 191,5	20 266,0
	%	100	100	100	100	100	100	100

Огляд таблиці 1.7 показав, що за 2004—2010 рр. структура розподілу зайнятого населення за регіонами залишалася майже незмінною. Найбільші частки зайнятого населення (трудо-вих ресурсів) країни за цей період були зосереджені в Донецькій (у се-

редньому понад 10 %) і Дніпропетровській (майже 8 %) областях, м. Києві та Харківській області (понад 6 %).

Для визначення перспектив розвитку вітчизняних підприємств і пріоритетних напрямів вкладання ними коштів у види економічної діяльності необхідно оцінити та узагальнити інформацію щодо регіонів, у яких можна очікувати найвищий рівень нарощування ресурсного потенціалу. Такі регіони можуть бути привабливими для подальшого розвитку та спрямування до них інвестицій.

Отже, дослідження економічного змісту інтелектуального капіталу, інтелектуальних ресурсів, гудвілу виявило стійкий системний зв'язок між цими категоріями. Зокрема з'ясовано, що інтелектуальні ресурси складає розумова праця робітників і висококваліфікованого персоналу, які створюють продукти інтелектуальної діяльності та інноваційні технології, сукупність яких формує інтелектуальний капітал підприємства. Вартість гудвілу ототожнюється з вартістю інтелектуального капіталу підприємства та зростає в процесі його відтворення за рахунок підвищення якості інтелектуального потенціалу трудових ресурсів і результативності їх праці.

Гудвіл є складною категорією, пов'язаною з інтелектуальними ресурсами, які здатні до зростання шляхом інтенсивного відтворення знань і кваліфікації персоналу, завдяки чому зміцнюється інтелектуальний потенціал підприємства. Ефективне використання інтелектуального потенціалу сприятиме зростанню вартості внутрішньо генерованого гудвілу підприємства. У податковій системі з дати відображення внутрішньо генерованого гудвілу підприємство отримує прибуток, який підлягає обов'язковому оподаткуванню. Тому для оптимального вирішення проблеми оподаткування гудвілу пропонується ідентифікувати та відобразити в балансі всі існуючі нематеріальні об'єкти інтелектуальної власності.

Економіст Г. Уманців підкреслює, що не визнаються активами «ресурси, які становлять внутрішній гудвіл», що є основою ринкової вартості підприємства [128, с. 21]. Дійсно, не визнається в обліку лише неідентифікована частина інтелектуальних ресурсів, а саме інтелектуальний потенціал фахівців підприємства. Вартість гудвілу формується і зростає завдяки застосуванню неідентифікованої частини інтелектуальних ресурсів, до яких можна віднести результати успішного використання інтелектуального потенціалу управлінського персоналу та фахівців.

Гудвіл ототожнює певні «нематеріальні» переваги підприємства порівняно з іншими, що займаються аналогічними видами економічної діяльності. До таких переваг належить: рівень професіоналізму керівництва, ефективна організація обліку, унікальні програми професійної підготовки фахівців, удало розташовані ринки збуту, переваги географічного місця розміщення підприємства, наявність стійких і надійних зв'язків з постачальниками, реклама тощо. Ці переваги свідчать про існування гудвілу впродовж усієї господарської діяльності підприємства. Однак виникає він у балансі лише під час продажу підприємства за умов його ліквідації або в процесі приватизації (корпоратизації), коли з'являється об'єктивна інформація, на підставі якої можна обчислити вартість гудвілу.

У зростанні вартості та конкурентоспроможності підприємства важлива роль належить інтелектуальним ресурсам завдяки ефективному використанню інтелектуального потенціалу фахівців та отриманню нематеріальних об'єктів інтелектуальної власності.

Таким чином, гудвіл — це сукупність ідентифікованих і неідентифікованих нематеріальних об'єктів, створених завдяки використанню підприємством інтелектуальних ресурсів.

В економічній літературі [129, с. 121—122; 130, с. 23; 131—132] до гудвілу відносять фірмове найменування, компетенцію персоналу, наявність системи мотивації персоналу та унікальних програм професійної підготовки, сприятливі контракти, ефективну організацію управління, ділові зв'язки, систему якості, бази даних, сприятливий або пільговий нормативно-правовий режим роботи підприємства тощо, наявність яких забезпечує додаткові переваги на ринку та отримання підприємством доходів і прибутку.

В умовах розвитку інформаційної економіки гудвіл та інтелектуальні ресурси відіграють важливу роль в активізації інноваційної діяльності підприємств. Однак у системі бухгалтерського обліку та аналізу взагалі відсутнє визначення відтворюваних економічних ресурсів, які є ключовим чинником розвитку більшості підприємств. Завдяки відтворенню інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою на підприємствах створюються нові технології та інші об'єкти інтелектуальної власності, запровадження яких сприятиме розвитку вітчизняного виробництва та вирішенню проблеми ефективного використання матеріальних ресурсів.

На жаль, держава не отримує статистичну інформацію щодо ринкової вартості відтворюваних економічних ресурсів та інтелектуального капіталу вітчизняних підприємств. Для виведення на-

ціональної економіки з фінансової кризи та недопущення такого в майбутньому вкрай недостатньо бюджетного фінансування інноваційної діяльності промислових підприємств, що надавалося за період 2003—2010 рр. у середньому на рівні 1,7 % [8, с. 324; 9, с. 318; 10, с. 326]. А тому підприємствам доцільно планувати заходи з відтворення економічних ресурсів переважно за рахунок власних коштів, як це здійснювалось у 2000—2010 рр., коли інвестиції, спрямовані ними в основний капітал, становили в середньому 61,1 % власних коштів [8, с. 200; 9, с. 197].

Потребу в активізації інвестиційної діяльності підприємств, зростанні конкурентоспроможності їх продукції та спрямуванні наявних ресурсів на відновлення, поліпшення чи повну заміну діючого обладнання, яке вже зношене практично наполовину, доцільно вирішувати шляхом відтворення основних засобів та інтелектуальних ресурсів за рахунок внутрішніх джерел інвестування. Відновлювальні процеси кругообігу основного й інтелектуального капіталу наочно демонструють запропоновані (див. рис. 1.5, 1.6) схеми механізмів відтворення об'єктів необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів. Дослідження механізмів відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів є підґрунтям розробки заходів, які сприятимуть поліпшенню рівня управління відтворюваними економічними ресурсами на підприємствах, плануванню витрат на створення нових основних засобів за рахунок частки чистого прибутку, оновленню та поліпшенню діючих необоротних матеріальних об'єктів, якості та результативності інтелектуальних ресурсів.

Таким чином, прагнення України наблизитися до розвинутих країн передбачає зростання конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. Саме тому особливого теоретичного та практичного значення набувають питання дослідження напрямів відтворення економічних ресурсів, якість яких впливає на продуктивність і результати розвитку господарської діяльності підприємств.

1.3. Напрями та модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів

Господарську діяльність неможливо уявити без економічних ресурсів підприємства, які беруть безпосередню участь у виробничому процесі. Як зазначалось, економічно відтворювані ресурси утво-

рюють види необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів — елементів національної економічної системи, які неодноразово, тривалий час (понад рік), використовуються у виробничому процесі товарів (робіт, послуг) і впродовж прогнозного терміну експлуатації їх об'єкти можуть відтворюватися.

Зазвичай підприємства самостійно забезпечують фінансування відтворювального процесу, тобто відновлення економічної життєздатності власних ресурсів.

Визначимо напрями відтворення необоротних ресурсів для відновлення й підтримання об'єктів у працездатному стані та проведення робіт з їх поліпшення на підприємстві. Наприклад, економіст Н. В. Швець поділяє процес відтворення за двома напрямками — підтримка діючих об'єктів основних засобів у робочому стані та їх відновлення [133, с. 14]. До першого напрямку автор відносить технічне обслуговування, поточний і капітальний ремонт, до другого — модернізацію та реконструкцію. У «Сучасному тлумачному словнику української мови» категорія «модернізація» трактується в контексті «змінювати, вдосконалювати відповідно до сучасних вимог і смаків; надавати минулому невластивих йому сучасних рис; осучаснювати» [13, с. 485—486].

З такими напрямками відтворення необоротних ресурсів не погоджується економіст Л. М. Кантор [134, с. 9, 89], оскільки пов'язує процес відновлення зношених засобів праці з проведенням капітального ремонту, який забезпечує підтримання об'єктів у працездатному стані й запобігає передчасному виходу їх з ладу. Слід зазначити, що засоби праці перетворюються на необоротні матеріальні ресурси лише після безпосереднього використання їх об'єктів у виробничому процесі.

Відтворення основних засобів економіст В. М. Диба пов'язує з відновленням їх вартості, але для нематеріальних активів така умова відсутня [135, с. 206]. Дійсно, відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» щодо нематеріальних об'єктів доцільніше застосовувати термін «модернізація».

Огляд фахової літератури [13, с. 140—141; 134—136] і проведені дослідження дали змогу уточнити економічну сутність категорії «відновлення». Так, відновлення — це приведення до попереднього стану, надання попереднього вигляду чомусь пошкодженому, зіпсованому, зруйнованому. Тобто ремонт відноситься саме до відновлення необоротних матеріальних ресурсів.

Аналіз публікацій [134—135; 137—140] свідчить про те, що не існує єдиного підходу до визначення сутності ремонту як економічної категорії, до того ж не вирішено проблему єдиної

класифікації видів ремонтів для цілей ведення бухгалтерського обліку. Автори цих публікацій пропонують визначати економічну сутність ремонту основних засобів як виправлення пошкоджень, поломок, усунення дефектів, вад, лагодження об'єктів основних засобів, заміну фізично спрацьованих конструктивних елементів, деталей і вузлів. Виробництво якісної продукції, оновлення її асортименту й номенклатури можливі лише за умов забезпечення належним фінансуванням своєчасного відновлення виробничих технологій, обладнання, машин підприємства. Для цього на підприємстві згідно з п. 14, п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» проводять заходи з відтворення необоротних матеріальних ресурсів переважно за рахунок внутрішніх джерел інвестування, таких як амортизація.

Як зазначалося, до відтворюваних економічних ресурсів належать засоби праці, які підлягають амортизації та функціонують у виробничому процесі понад рік. При цьому вартість і практична цінність необоротних матеріальних ресурсів знижується внаслідок їх фізичного зношування та морального старіння, а нематеріальних ресурсів — під впливом чинників морального старіння. Підтримання об'єктів необоротних активів (ресурсів) у робочому стані чи проведення робіт з їх поліпшення потребує забезпечення процесу відтворення не лише внутрішніми джерелами фінансування, а й додатковими грошовими коштами. На рівень відтворення, яким може управляти підприємство, впливають обраний метод нарахування амортизації та фінансові результати його господарської діяльності.

Серед напрямів відтворення необоротних матеріальних ресурсів з використанням амортизації пропонується виокремлювати такі, як відновлення корисності ресурсу або підтримання об'єкта в працездатному стані в результаті проведення ремонту й поліпшення якості об'єктів шляхом їх реконструкції, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання тощо.

Відновлення корисності ресурсу

Розглянемо сутність процесу «відновлення» корисності необоротних матеріальних ресурсів, до яких належать основні засоби та інші необоротні матеріальні ресурси. Здатність необоротних ресурсів приносити прибуток робить їх корисними, а втрата цих властивостей означає необхідність відтворення. Згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема, п. 26 М(С)БО 16 «Облік основних засобів» [141] ремонтні основних засобів проводяться з метою відновлення рівня їх

продуктивності або підтримання очікуваного рівня економічних вигід, запланованих підприємством ще на початку експлуатації об'єкта. Такі витрати на ремонт списують здебільшого в момент їх виникнення, тобто в тому звітному періоді, коли було здійснено ремонтні роботи.

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку витрати на ремонт, який проводять для підтримання об'єкта основного засобу в робочому стані та отримання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, обліковують відповідно до п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [136]. Такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду.

В економічній літературі також немає однозначного поділу ремонтів за різними ознаками та видами, про що свідчить класифікація, наведена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

**ПРОПОЗИЦІЇ ВІТЧИЗНЯНИХ ЕКОНОМІСТІВ ЩОДО
КЛАСИФІКАЦІЇ РЕМОНТІВ ЗА ОЗНАКАМИ ТА ВИДАМИ**

№ з/п	Класифікація ремонтів за ознаками			Поділ ремонтів за видами
	Захарчук М. А. [137, с. 98]	Кириченко В. В. [138, с. 6]	Ларіков В. Ю. [139, с. 6]	
1	2	3	4	5
1	Економічною		За періодичністю й складністю виконання	Поточний, капітальний ремонт
2	Технологічною	Технічною	—	Поточні, середні, капітальні ремонт
3	За способом здійснення		За способом проведення	Ремонти, проведені господарським, підприємним, змішаним способом
4	За відношенням до плану здійснення		—	Планово-попереджувальні, позапланові ремонт
	—		За можливістю планування	Плановий, позаплановий ремонт

Закінчення табл. 1.6

1		2		3
5	За відношенням до господарської діяльності		—	Ремонт основних засобів виробничого та невиробничого призначення
	—	—	За місцем та сферою використання основних засобів	Ремонт виробничого та адміністративного призначення, сфери збуту тощо
6	За належністю основних засобів		За правом власності об'єктів	Ремонт власних, орендованих основних засобів
7	—	—	За рівнем контролюваності	Ремонт засобів, закріплених за центрами витрат і центрами відповідальності

У зв'язку з відсутністю єдиної класифікації для цілей ведення бухгалтерського обліку запропоновано класифікувати ремонти за такими ознаками, як спосіб проведення, функціональне призначення, періодичність і складність виконання.

Так, за способами проведення ремонтів основних засобів виокремлюють роботи господарським способом, які виконуються власними силами підприємства або підрядним — силами сторонніх спеціалізованих ремонтних підприємств. При господарському способі, наприклад, будівництві, будівельно-монтажні роботи здійснюються силами та засобами самих забудовників. Оплату виконання будівельно-монтажних робіт при цьому способі здійснює інвестор за узгодженням з установою банку.

При підрядному способі, наприклад, будівництві, будівельно-монтажні роботи виконують спеціалізовані будівельні організації на основі договорів підряду, укладених із замовником. Розрахунки між замовником і підрядником при цьому способі будівництва проводяться за договірними цінами відповідно до укладених контрактів і вимог чинного законодавства.

Ремонти основних засобів за функціональним призначенням поділяють на виробничі або невиробничі. Залежно від призначення основних засобів у виробничому процесі витрати на їх ремонт у бухгалтерському обліку списують за рахунок поточних витрат звітного періоду чи прибутку.

Види профілактичних ремонтів основних засобів за *періодичністю та складністю виконання* поділяють на поточний, середній і капітальний.

Поточний ремонт здійснюється в процесі експлуатації основного засобу для гарантованого забезпечення працездатності об'єкта та підтримання його в нормальному технічному стані.

Середній ремонт проводиться для відновлення робочого ресурсу об'єкта основних засобів і поліпшення його експлуатаційних характеристик.

Капітальний ремонт можна розглядати як форму відтворення основних засобів. Мета капітального ремонту — максимально можливе відновлення справності об'єктів та їх техніко-експлуатаційних параметрів.

Отже, відновлення за рахунок ремонту забезпечує збереження робочих параметрів об'єктів основних засобів і підтримання їх експлуатаційних показників на працездатному рівні.

Слід зазначити, що ремонтні роботи *не приводять до збільшення у майбутньому економічних вигід* від використання основних засобів і подовження терміну їх корисного використання. Належна експлуатація основних засобів і своєчасне проведення їх профілактичного ремонту на підприємстві сприятимуть забезпеченню максимальної надійності та економічності кожної групи цих засобів, закріплених за всіма виробничими ділянками.

Поліпшення якості ресурсу

Розглянемо економічну сутність «поліпшення» необоротних економічних ресурсів [13, с. 697]. Поліпшувати — удосконалювати, робити щось кращим, більш досконалим і задовільним. Поліпшення приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Цей напрям відтворення пов'язаний з реконструкцією та модернізацією необоротних ресурсів.

Дослідження виявило потребу в уточненні економічної сутності категорії «реконструкція». Реконструкція — це перевлаштування на новій технічній основі, докорінна перебудова необоротних матеріальних активів (ресурсів) з метою суттєвого технічного переозброєння виробництва, поліпшення, удосконалення, упорядкування та відновлення цих об'єктів.

Реконструкція продовжує строк ефективної експлуатації основних засобів, збільшує їх первісну вартість на суму витрат на її проведення та майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкта після його поліпшення. Реконструкція прово-

диться за єдиним проектом раз на 5—10 років. Під час її проведення призупиняється нарахування амортизації основних засобів. Залишкову вартість основних засобів, що тимчасово знаходяться на реконструкції, наводять у примітках до фінансової звітності.

Уважаємо за необхідне уточнити сутність терміна «модернізація», розглядаючи її як змінювання, удосконалення, поліпшення нематеріального активу (ресурсу) та не повністю фізично спрацьованого основного засобу, об'єкт якого частково втратив споживчі властивості внаслідок морального старіння. *Модернізація подовжує термін корисного використання нематеріальних активів, основних засобів, їх інтенсивної експлуатації, випуску нової продукції, розвитку технічної й технологічної бази виробництва та підвищує конкурентоспроможність підприємства. Модернізація об'єктів виробництва пов'язана зі змінами споживачього попиту, з наявністю нових ідей, моральним старінням об'єктів і фінансовими можливостями підприємства. Цей процес супроводжується переважно реконструкцією діючого підприємства й може носити характер часткового переоснащення. Під час проведення модернізації впроваджують маловідходні технології, які збільшують обсяг випуску продукції, розширюють її асортимент і підвищують якість.*

Модернізацію необхідно проводити в разі морального старіння та втрати об'єктами основних засобів корисності. Наслідками такої втрати є повне або часткове зниження споживчого попиту на окремі види продукції, виготовленої за допомогою основних засобів; зниження вартості виробничих об'єктів, яка амортизується, і скорочення терміну їх експлуатації. Метою проведення модернізації є підвищення техніко-експлуатаційних параметрів обладнання до рівня сучасних вимог виробництва. Економіст О. О. Решетняк [142, с. 5—6] указує, що модернізація не змінює моделі діючого об'єкта основних засобів навіть після її неодноразового повторення.

Проведення модернізації нематеріальних активів пов'язане з об'єктами, використання яких після відповідних заходів поліпшення на дату балансу ще не відбулося. Вкладання коштів у придбання, створення й модернізацію нематеріальних об'єктів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося, є незавершеними капітальними інвестиціями в нематеріальні активи [143]. Вкладання коштів у придбання, створення, будівництво об'єктів і споруд, виготовлення, поліпшення (реконструкцію, модернізацію) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які ще не введено в експлуатацію, та авансові платежі для фінансування будівництва є незавершеними капіталь-

ними інвестиціями в необоротні матеріальні активи [136]. Для цілей бухгалтерського обліку капітальні інвестиції є витратами на придбання (створення) чи відтворення необоротних активів.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи в майбутньому приведуть до збільшення економічних вигод. Облік використання незавершених капітальних вкладень (інвестицій) на поліпшення необоротних нематеріальних активів (модернізацію) і матеріальних активів (реконструкцію, модернізацію) відображають на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену в порядку, установленому п.п. 144.1, 146.11 і 146.12 Податкового кодексу України [144]. Вимогами податкового законодавства встановлено, що витрати на проведення всіх видів ремонтів, поліпшення об'єктів (реконструкція та модернізація) основних засобів виробничого призначення в розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп, які підлягають амортизації, на початок звітного року, включають до витрат того звітного податкового періоду, у якому здійснили такий ремонт і поліпшення. Витрати на ремонт і поліпшення основних засобів, які перевищують цей ліміт, збільшують вартість об'єкта основного засобу, що ремонтували та поліпшували.

Модель відтворення необоротних ресурсів

У роботі запропонована модель відтворення необоротних ресурсів (рис. 1.8), у якій визначено види відтворювальних економічних ресурсів, фактори, що впливають на зношення об'єктів необоротних економічних ресурсів, характер зношення, напрями та форми відтворення ресурсів на підприємстві.

Запропонована модель (рис. 1.8) дає наочне уявлення про структуру відтворення необоротних економічних ресурсів. Як зазначалося, до видів відтворюваних економічних ресурсів належать групи необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, об'єкти яких підлягають амортизації. Процес функціонування необоротних матеріальних ресурсів пов'язаний зі збереженням упродовж тривалого часу (більше року) натуральної форми їх об'єктів з одночасною зміною вартості, яка потребує визначення величини зносу. Знос (знецінення) характеризує втрату вартості майна порівняно з вартістю нового майна [145, с. 5]. Ця величина зумовлює зменшення розміру первісної вартості основних засобів у процесі їх експлуатації.

Вітчизняний досвід ведення бухгалтерського обліку необоротних ресурсів, про що свідчать дані нормативної [136; 143; 145, с. 5] та економічної [22, с. 617—618] літератури та вживаних на практиці термінів виявив неоднозначність у назвах видів зносу. Так, за даними праць [22, с. 617—618; 145, с. 5] оцінювання ресурсів (активів) підприємства ґрунтується на методі визначення справедливої ринкової вартості економічних ресурсів, яку коригують з урахуванням впливу на їх об'єкти факторів фізичного, функціонального та економічного зношення. Згідно з п. 24 П(С)БО 7 «Основні засоби» [136] та п. 26 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] уживаються терміни «фізичне» та «моральне» зношення. Тому з метою уніфікації термінології пропонується в системі бухгалтерського обліку відтворюваних економічних ресурсів уживати такі терміни, які характеризують вплив на об'єкти основних засобів — фізичний, функціональний та моральний види зношення; нематеріальних активів — лише моральний вид зношення.

Розглянемо фактори, унаслідок дії яких знижується первісна вартість необоротних ресурсів, експлуатаційні показники їх конструкцій і деталей і скорочується термін корисного використання об'єктів.

Так, *фізичний вид зношення* виникає внаслідок дії фізичного фактора в процесі тривалої експлуатації необоротного ресурсу, що призводить до часткової або повної втрати первісних технічних і технологічних якостей об'єкта оцінювання. Цей вид зношення є результатом прояву особливостей технологічного процесу та дії на об'єкт природних факторів (кліматичних, сейсмічних та ін.).

Функціональний вид зношення виникає внаслідок дії функціонального фактору в процесі тривалої експлуатації необоротного ресурсу, що призводить до спрацювання його конструктивних елементів, деталей, вузлів і часткової або повної втрати дієздатності об'єкта.

Моральний вид зношення зумовлений дією морального фактора, який виникає під впливом розвитку науково-технічного прогресу та призводить до знецінення вартості об'єкта ще до його повного фізичного зношення. Завдяки цьому доцільним є швидка ліквідація та заміна застарілих необоротних ресурсів на нові з підвищеною продуктивністю та якістю.

Внутрішні й зовнішні фактори безпосередньо впливають на інтенсивність зношення об'єктів необоротних ресурсів, швидкість накопичення амортизації, розмір ліквідаційної та амортизо-

ваної вартості відтворюваних економічних ресурсів і процес економічного відтворення цих ресурсів. За економічною природою й призначенням амортизація є джерело відшкодування коштів для відтворення, придбання (виготовлення або створення) нових об'єктів основних засобів і для заміни тих, що вибули.

У зарубіжній літературі [2, с. 884; 146, с. 426] застосовують термін «амортизація» для ведення обліку нематеріальних активів з обмеженим терміном корисного використання, а термін «зношення» — для ведення обліку основних засобів. У вітчизняній системі обліку нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання взагалі виключено зі складу об'єктів амортизації та, відповідно, відтворюваних економічних ресурсів.

Амортизація як складова облікової політики підприємства є елементом витрат звітного періоду та джерелом відшкодування коштів, раніше вкладених у необоротні активи (ресурси). У процесі відтворення основних засобів і нематеріальних активів за рахунок амортизації у взаємодії перебувають різні аспекти економічних відносин. Зокрема, основними економічними напрямками відтворення необоротних ресурсів є відновлення, поліпшення та повна заміна (ліквідація) їх об'єктів. Для цього підприємство використовує капітальні інвестиції, сформовані переважно за рахунок коштів нарахованої амортизації. Вартість амортизації включається до собівартості товару (робіт, послуг), виготовленого за допомогою об'єкта необоротного ресурсу. Після продажу товару амортизація набуває грошової форми реального внутрішнього джерела інвестицій. Для прогресивного розвитку підприємства важливу роль відіграє інвестування, або вкладання коштів з метою поліпшення якості ресурсів, розширення виробництва, упровадження нових технологій тощо. Однак в умовах дефіциту обігових коштів підприємства іноді використовують для їх поповнення кошти нарахованої амортизації. Це призводить до проблем з простим відтворенням основного та інтелектуального капіталу, коли знову виготовлені товари навіть не відшкодовують витрачені засоби виробництва та рівень зношення засобів праці.

Відтворення може відбуватись як у межах окремого підприємства, так і охоплювати продуктивні сили суспільства. У процесі відтворення визначальним є виробництво, оскільки в ньому відбувається взаємодія основного елемента продуктивних сил — людини з матеріальними та інтелектуальними ресурсами й первісне привласнення результатів найманої праці [94, с. 223—224]. Відтворення продуктивних сил передбачає відновлення засобів праці, науки, предметів праці, форм і методів організації вироб-

ництва, сил природи, які використовуються людьми, та інформації. Шляхи вирішення основних питань відтворення трудових ресурсів пропонує В. В. Онікієнко [125, с. 4—9]. Цей процес безпосередньо впливає на обсяги та якість пропозицій трудових ресурсів на ринку праці та формування ціни на неї тією мірою, якою «вона пов'язана з відтворювальною функцією в умовах вільного ціноутворення залежно від попиту і пропозицій».

Просте відтворення необоротних матеріальних ресурсів, зокрема основних виробничих засобів, здійснюється в таких формах, як капітальний ремонт діючих об'єктів; реконструкція, модернізація об'єктів; заміна зношених або застарілих об'єктів шляхом придбання чи виготовлення нових.

Формами відтворення необоротних нематеріальних ресурсів є модернізація діючих об'єктів і придбання чи створення нових об'єктів.

Завдяки об'єктивній тенденції зростання інтелектуального потенціалу підприємства має зростати частка амортизації у відтворювальному процесі. Однак проблема оцінювання вартості необоротних, і зокрема інтелектуальних ресурсів є ключовою в питаннях визнання в обліку результатів інтелектуальної діяльності. За своєю сутністю об'єкти інтелектуальної власності нематеріальні, тому їх вартість не визначається набором традиційних методів утворення ціни, які використовують в обліку під час оцінювання матеріальних об'єктів. Інтелектуальна власність є категорією, що відображає відносини володіння, користування й розпорядження результатів інтелектуальної творчої діяльності людини [53, с. 56].

Оцінювання рівня відтворення

Світова практика свідчить, що питання визначення адекватної ціни складне як у практичному, так і у теоретичному сенсі, і вказує на необхідність проведення дослідження за напрямом розробки системи показників для проведення кількісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів. Бо, незважаючи на значну кількість наукових методів, які мають чітко окреслені пізнавальні можливості, жоден з них не є універсальним. Звідси виникає потреба в обґрунтуванні та визначенні ефективного, економічного та простого методу пізнання, адекватного меті цього дослідження.

У зарубіжній практиці застосовують загальні теоретичні підходи до оцінювання, серед яких виокремлюють дохідний, витратний і ринковий [147, с. 32]. Незалежно від мети оцінювання, проводять обов'язкову ідентифікацію (сертифікацію) кожного об'єк-

та, що оцінюється, і його власника в кожному конкретному випадку. У вітчизняній системі обліку вимогами Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [145, с. 8—9] дозволено застосовувати під час оцінювання рівня відтворення економічних ресурсів витратний, дохідний і порівняльний підходи. Відповідно до ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [148] оцінювання майна здійснюють згідно з вимогами чинного законодавства України, за «міжнародними угодами, на підставі договору, а також на вимогу однієї зі сторін угоди та за згодою сторін». Тобто в законі пропонується оцінювати вартість майна з використанням лише порівняльного (ринкового) підходу. Згідно з цим підходом ціна визначається лише попиту і пропозицією. Однак у міжнародній та вітчизняній практиці застосовують також витратний і дохідний підходи. Витратний (майновий) підхід застосовують для оцінювання об'єктів у формі цілісного майнового комплексу. Відповідно до цього підходу оцінювання економічних ресурсів проводиться за величиною витрат на їх створення, освоєння чи використання.

Виходячи з практичних потреб обліку відтворюваних економічних ресурсів і ґрунтуючись на даних нормативної [145, с. 8—9] і наукової [149, с. 87—89] літератури, пропонується замінити «дохідний підхід» на «прибутковий (результативний) підхід» і доповнити перелік підходів «відтворювальним підходом» для оцінювання рівня відтворення необоротних економічних ресурсів у системі обліку. Розкриємо економічну сутність цих підходів.

Прибутковий (результативний) підхід передбачає проведення економічної вартісної оцінки щодо об'єкта необоротних ресурсів, здатного приносити підприємству в майбутньому економічні вигоди (прибуток). Вартість такого виду ресурсу формується під впливом двох факторів: часу корисного використання ресурсу та результативності його застосування. Тобто, це сукупний грошовий вираз вартості майбутньої продукції, яку підприємство виробляє завдяки використанню об'єкта необоротного економічного ресурсу.

Економічна сутність *відтворювального підходу* полягає в тому, що сукупна вартість групи об'єктів необоротних ресурсів розглядається як стандарт, відповідний рівень. Використання будь-якого об'єкта з окремої групи ресурсів має передбачати його відтворення за напрямками відновлення в попередній якості (капітальний ремонт) і поліпшення (реконструкція, модернізація). Вартість відтворення економічного ресурсу визначатиметься

як сукупність понесених підприємством витрат чи їх компенсацією на проведення заходів з відновлення або поліпшення цього ресурсу. Вартість відтворення нематеріальних ресурсів, узятих на облік після проведення інвентаризації на дату приватизації їх об'єктів, визначається за експертною оцінкою [150]. Експертна оцінка нематеріальних ресурсів здійснюється шляхом визначення сучасної вартості відтворення їх об'єктів. Вартість відтворення — це визначена на дату оцінювання поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, який є ідентичним об'єкту оцінювання [145, с. 5].

Такі підходи мають окремі вади, зокрема такі:

— відсутність механізму визначення результативності у вартісному вираженні для кожного виду необоротних ресурсів;

— складність в оцінюванні та достовірному визначенні на практиці доходу від використання необоротного ресурсу, що зумовлене набуттям підприємством не лише кількісних, а й якісних переваг. Останні зумовлюють нарощення потенціалу інтелектуальних ресурсів та його використання в процесі виробництва завдяки чому поліпшуються властивості об'єкта оцінки;

— не завжди враховується фактор часу, завдяки чому невикористаний у даному звітному періоді необоротний ресурс згідно з цим підходом не має вартості. Однак він може бути задіяний у подальшому процесі розвитку нових технологій і виробництва загалом.

Усі ці та інші проблемні моменти, пов'язані з оцінюванням рівня відтворення необоротних ресурсів у системі обліку та аналізу, доцільно вирішувати шляхом формування критеріїв і показників облікової моделі вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів. Управління процесом відтворення необоротних ресурсів, використання нових знань персоналу у виробничому процесі відіграє провідну роль в інноваційному розвитку нашої держави. Завдяки інтеграції науки та виробництва відбуваються становлення наукоємного виробництва та формування інформаційного суспільства. При цьому виділяється якісно новий вид товарів — результати інтелектуальної діяльності фахівців (персоналу та робітників). Управління процесом відтворення інтелектуальних ресурсів на підприємстві потребує вибору в системі обліку критеріїв оцінювання результатів діяльності персоналу та робітників.

Дослідження стану об'єкта пізнання потребує розкриття умов визнання необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів у системі бухгалтерського обліку, що дасть змогу керівництву ра-

ціонально управляти процесом їх відтворення й планувати їх економне використання на підприємстві.

Розроблено модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, яка може забезпечити інформацією щодо:

- чинників, які впливають на знецінення необоротних ресурсів;
- характеру зношення та його наслідків для об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів;
- напрямів і форм впливу на процес відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів на підприємстві.

Сутність амортизаційного механізму відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів, визначення напрямів і форм відтворення матеріальних і нематеріальних об'єктів залежать від факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які впливають на стан об'єкту пізнання. Дослідження потребує також розкриття критеріїв визнання в обліку економічних ресурсів, здатних до відтворення як об'єкта пізнання, визначення класифікації та видів оцінювання необоротних ресурсів.

1.4. Визнання в обліку, класифікація та способи вимірювання вартості об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення

Завданнями подальшого дослідження в цьому підрозділі є обґрунтування критеріїв визнання та ідентифікації економічних ресурсів, здатних до відтворення, визначення їх класифікації та способів вимірювання вартості їх об'єктів відповідно до загальноприйнятих видів оцінювання активів у системі бухгалтерського обліку.

Визнання в обліку ресурсів, здатних до відтворення

Визнання економічних ресурсів у бухгалтерському обліку є запорукою підготовки достовірної облікової інформації, складання фінансової звітності та передачі результатів вимірювання вартості їх об'єктів управлінському персоналу для планування заходів щодо ефективного оновлення економічних ресурсів за основними напрямками відтворення. Відсутність повної економічної інформації щодо основних факторів виробництва, представлених такими видами економічних ресурсів, як засоби праці та інтелектуальний потенціал трудових ресурсів, призводить до загострення проблеми управління відтворенням економічних ресурсів.

Тому нагальною є необхідність обґрунтування критеріїв і розкриття умов визнання економічних ресурсів, здатних до відтворення, у системі бухгалтерського обліку, побудова класифікації їх об'єктів і визначення способів здійснення оцінювання об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення з метою отримання результатів вимірювання їх вартості.

У процесі вивчення відтворюваних економічних ресурсів суттєве значення має їх класифікація з позиції бухгалтерського обліку та за ознакою можливості амортизації. Системний підхід до такого дослідження потребує ідентифікації та чіткого структурування видів економічних ресурсів, здатних до відтворення.

Апріорі є підхід, якщо об'єкти економічних ресурсів перетворюються на активи, здатні до відтворення, тоді ці об'єкти в системі бухгалтерського обліку:

- контролюються підприємством;
- підлягають амортизації;
- під час використання приведуть до збільшення економічних вигод;
- є ідентифікованим видом економічних ресурсів.

Ідентифікація — це визнання тотожності, установлення подібності об'єктів за сукупністю загальних чи приватних ознак або встановлення відповідності реального об'єкта, товару поданій на нього документації.

Можливість ідентифікації об'єкта вимагає документального підтвердження в нього подібних зі зразком загальних ознак. Так, документи можуть підтверджувати існування самого нематеріального активу, а також наявність виключного права в підприємства на результати інтелектуальної діяльності, до яких належать патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, договір продажу (придбання) патенту, товарного знака тощо. Ідентифіковані активи відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [151] — це придбані активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу. Загальні вимоги до розкриття статей, змісту та форми балансу встановлено П(С)БО 2 «Баланс» [36].

Сутність терміну «ідентифікація» В. М. Диба пропонує розглядати як можливість відокремлення об'єкта нематеріального активу від підприємства [55, с. 151]. Неможливо погодитися з наведеним визначенням ідентифікації. Адже огляд нормативної та економічної літератури [42, с. 132; 123, с. 268; 151] і проведене дослідження дає змогу уточнити економічну сутність категорії «ідентифікація».

Отже, критерій визнання ідентифікованого об'єкта відтворюваних інтелектуальних ресурсів в обліку вимагає документального підтвердження його вартості та подібних зі зразком загальних ознак.

До ідентифікованого виду відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання належать необоротні матеріальні та нематеріальні активи, що узгоджується з вимогами чинного законодавства, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». До неідентифікованого виду відтворюваних економічних ресурсів відносяться інтелектуальні ресурси. Визначено загальний підхід до класифікації видів відтворюваних економічних ресурсів, покладений у основу пізнання цих ресурсів у бухгалтерському обліку та економічному аналізі (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Загальний підхід, покладений в основу класифікації видів відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання (розробка автора)

Ідентифіковані відтворювані економічні ресурси поділяють за видами на необоротні матеріальні та нематеріальні активи, серед яких не підлягають амортизації окремі групи та об'єкти, такі як:

— групи необоротних матеріальних активів, до яких належать земельні ділянки та незавершені капітальні інвестиції;

— об'єкти необоротних нематеріальних активів, до яких належать права постійного користування земельною ділянкою та нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання.

Отриманню сукупної економічної інформації стосовно категорії «відтворювані економічні ресурси» має передувати своєчас-

не визнання та відображення їх об'єктів у системі бухгалтерського обліку. Однак у середовищі цієї системи визнається лише інформація про ідентифіковану частину означених ресурсів, зокрема щодо необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Інтелектуальні ресурси, які є неідентифікованими, ускладнюють можливість отримання сукупної економічної інформації щодо відтворюваних економічних ресурсів.

Відмінності між матеріальними та інтелектуальними відтворюваними ресурсами спостерігаються вже за першою ознакою, яка характеризує об'єкти відтворюваних економічних ресурсів для організації їх обліку — за формою, функціональним призначенням, використанням, належністю до підприємства, галузі та групи. Характерні ознаки віднесення відтворюваних економічних ресурсів до необоротних матеріальних ресурсів регулює П(С)БО 7 «Основні засоби», а до нематеріальних — П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Дослідження питань відображення ідентифікованих видів відтворюваних економічних ресурсів, зокрема, об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів у традиційній системі бухгалтерського обліку доцільно проводити за допомогою критеріїв, встановлених вимогами чинного законодавства. Придбаний необоротний актив відображається в балансі за умов відповідності його критеріям визнання, які узагальнено на рис. 1.10.

Узагальнимо критерії визнання в бухгалтерському обліку необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, здатних до відтворення. Так, спільними для цих необоротних ресурсів є такі критерії визнання їх в обліку, як:

- ідентифікація об'єктів обліку;
- достовірно визначена вартісна оцінка необоротного активу;
- отримання підприємством економічної вигоди від їх використання в господарській діяльності.

Стабільне зростання вітчизняної економіки потребує зміни підходів до визнання вартості всіх об'єктів відтворюваних економічних ресурсів та адекватного відображення результатів їх використання в традиційній системі обліку. Визнання в бухгалтерському обліку відтворюваних економічних ресурсів вимагає ідентифікації їх об'єктів, достовірного вимірювання або визначення вартісної оцінки та прогнозу отримання підприємством економічних вигод від використання таких активів у господарській діяльності підприємства.



Рис. 1.10. Критерії визнання ідентифікованих видів відтворюваних економічних ресурсів у бухгалтерському обліку (розробка автора)

Економічні вигоди від використання, наприклад нематеріального активу, можуть включати виручку (частину виручки) від продажу товарів і надання послуг або зниження витрат підприємства, чи інші вигоди, зокрема доступ до певних видів ресурсів, здійснення визначеної діяльності тощо. Кожне підприємство має оцінити ймовірність отримання в майбутньому економічних вигод шляхом припущень, які ґрунтуються на найкращому оцінюванні економічних умов. Передбачається, що ці умови існуватимуть упродовж терміну корисного використання нематеріального активу. Нематеріальні ресурси, що надходять у розпорядження підприємства, поділяють на отримані ззовні та створені на підприємстві (внутрішньо створені).

Класифікація відтворюваних економічних ресурсів

Об'єкт основних засобів є певною одиницею обліку, яка має матеріальну форму та призначена для господарського використання впродовж тривалого (понад один рік) терміну. У бухгалтерському обліку об'єкт основних засобів *визнається активом*, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод від його використання та вартість його може бути достовірно визначена. До об'єктів основних засобів належить:

— закінчений пристрій з усіма пристосуваннями й приладдям до нього;

— конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

— відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, у результаті чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

— інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Частини об'єкта основних засобів з різним терміном корисного використання (експлуатації) можуть визнаватись та обліковуватись як окремі об'єкти основних засобів. Об'єкти, які мають єдине функціональне призначення та однаково справедливу вартість, належать до подібних об'єктів.

Як підкреслювалося, відтворювані економічні ресурси становлять групи необоротних матеріальних (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів), нематеріальних активів та інтелектуальних ресурсів підприємства. Основу організації обліку відтворюваних економічних ресурсів за групами визначає їх економіко-правова класифікація. Сформуємо в традиційній системі обліку структуру відтворюваних економічних ресурсів за видами та групами відповідно до вимог чинного законодавства (рис. 1.11).

У широкому сенсі, класифікація — це групування за певними ознаками економічних ресурсів з метою належної організації їх обліку. А підставою для оцінювання, визначення або класифікації чогось є критерій, мірило, мірка [152, с. 7].

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що регулюються П(С)БО 7 «Основні засоби» [136], є об'єктами амортизації, зношення яких відображується в рядку 032 форми № 1 «Баланс». Варто підкреслити, що амортизація не охоплює всі об'єкти відтворюваних економічних ресурсів. Винятком з переліку об'єктів амортизації основних засобів є група 1 «Земельні ділянки» та група «Незавершені капітальні інвестиції», що враховано в наведеній класифікації (рис. 1.11). Винятком з об'єктів інших необоротних матеріальних активів є група 4 «Природні ресурси», оскільки такі ресурси є вичерпаними та виснажуються в процесі експлуатації (нафта, газ тощо). Втрата об'єктами необоротних матеріальних ресурсів техніко-економічних характеристик та їх знецінення внаслідок фізичного і морального зношування призводить до зниження корисності від їх використання та необхідності здійснення заходів із відтворення.

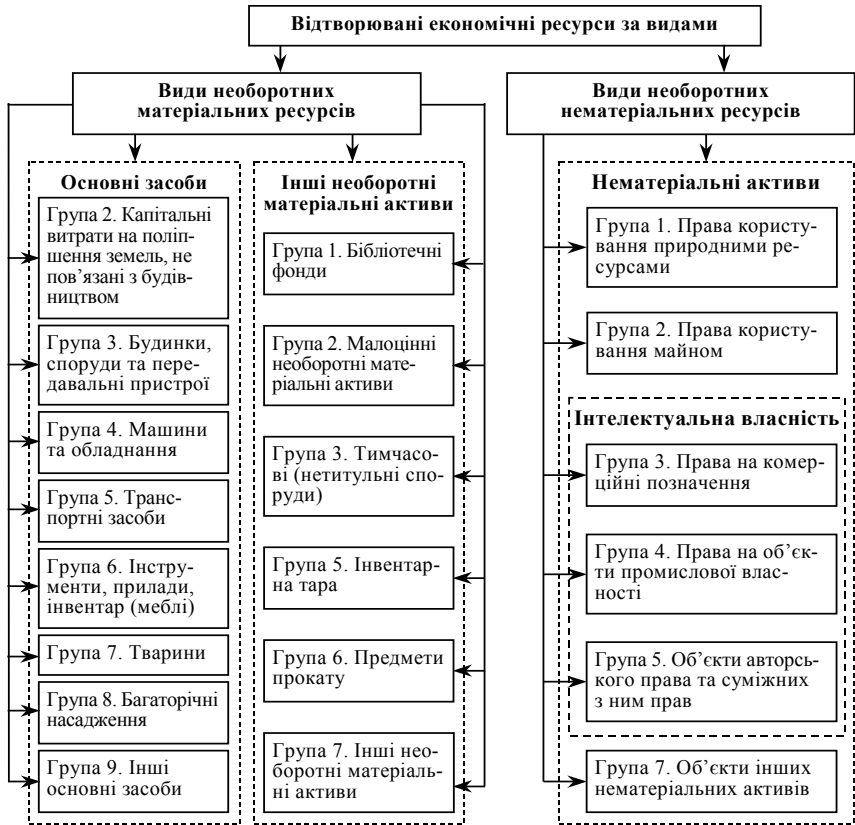


Рис. 1.11. Класифікація відтворюваних економічних ресурсів за видами та групами в бухгалтерському обліку (розробка автора)

До нематеріальних активів (ресурсів) належать усі нематеріальні активи підприємства, які є об'єктами амортизації, за винятком об'єктів права постійного користування земельною ділянкою та нематеріальних активів із невизначеним терміном корисного використання. Бухгалтерський облік нематеріальних активів в Україні регулює П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143]. Сукупність однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів згідно з п. 5 П(С)БО 8 розподіляють за шістьма групами (з першої по сьому). Зі складу означених груп у законодавчому порядку було виключено шосту позицію, яка раніше уособлювала дані про гудвіл, тому її немає на рис. 1.11. Амортизація нематеріальних об'єктів відображується в рядку 012 форми № 1 «Баланс».

Серед груп необоротних нематеріальних ресурсів у межах запропонованої класифікації (рис. 1.11) виокремлено три групи нематеріальних активів (групи 3, 4, 5), у складі яких пропонується відображати в обліку об'єкти інтелектуальної власності підприємства. Інтелектуальною власністю є виключні права громадянина або юридичної особи на результати інтелектуальної діяльності та прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичної особи.

Не нараховується також амортизація на інтелектуальні ресурси. Однак відтворення інтелектуального потенціалу може здійснюватися за рахунок доданої вартості, яку підприємство отримує після відповідної реалізації прав на результати інтелектуальної праці, створені трудовими ресурсами.

Облік власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». Облік інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» за об'єктами, які не мають матеріальної форми, однак можуть бути ідентифіковані. Так, результати творчої праці персоналу в складі об'єктів інтелектуальної власності обліковують за трьома групами на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Відсутність єдиного тлумачення категорії «нематеріальні ресурси», різні погляди на сутність та економічний зміст складових інтелектуальної власності потребують уточнення в системі бухгалтерського обліку. Дійсно, група об'єктів промислової власності в обліку входить до складу інтелектуальної власності підприємства. Інтелектуальна власність є вагомою складовою інтелектуального капіталу і гудвілу підприємства. Незважаючи на вимоги нормативних актів щодо повного розкриття облікової інформації за групами нематеріальних активів, як і будь-яких ресурсів підприємства, фахівці з бухгалтерського обліку недооцінюють значення окремих об'єктів інтелектуальної власності та не відображують їх в балансі підприємства.

Деякі автори (О. Б. Бутнік-Сіверський, О. П. Гавриленко, С. О. Довгий та ін.) визначають нематеріальні активи як умовну вартість об'єктів інтелектуальної, зокрема промислової власності, як довгострокові вкладення та принципово новий об'єкт фінансового обліку, який узагальнює особливі види вкладень капіталу підприємства, а також характеризує його економічний потенціал і фінансову стабільність [147, с. 230].

Проаналізуємо трактування вітчизняними [123; 147; 153] і зарубіжними [61] авторами категорії «інтелектуальна власність» та її складових (табл. 1.9).

Критичний аналіз категорії «інтелектуальна власність» свідчить про те, що особливої уваги та докладного розкриття потребує класифікація нематеріальних активів за ознакою та групами прав власності.

Таблиця 1.9

ВИЗНАЧЕННЯ ТА СКЛАДОВІ КАТЕГОРІЇ «ІНТЕЛЕКТУАЛЬНА ВЛАСНІСТЬ»

Автор	Визначення категорії «інтелектуальна власність»	До складу об'єктів інтелектуальної власності включено
1	2	3
Бутнік-Сіверський О. Б., Гавриленко О. П., Довгий С. О. та ін. [147]	Становить певну діалектичну єдність з інтелектуальним продуктом, який є результатом розумової праці, інтелектуальною працею та нематеріальним активом (с. 11)	Промислову власність, авторські та суміжні права (с. 11)
Гавкалова Н. Л., Маркова Н. С. [153]	Відображає відносини володіння, користування та розпорядження результатами інтелектуальної творчої діяльності людини (с. 56)	Об'єкти промислової власності, авторського права, ноу-хау, знаки обслуговування (с. 54)
Шимов В. Н., Тур А. Н., Стах Н. В. та ін. [61]	Це власність на результати інтелектуальної діяльності, інтелектуальний продукт, що входить у сукупність об'єктів авторського й винахідницького права (с. 576)	Літературні, художні й наукові твори, винаходи, наукові відкриття, деякі види промислової власності (наприклад, товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування) (с. 576)
Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. [123]	Це різні об'єкти і продукти інтелектуальної, творчої праці, а також відносини економічної власності між різними суб'єктами з приводу привласнення цих об'єктів у всіх сферах суспільного відтворення (с. 286)	Твори науки, літератури, мистецтва (зокрема виконавчої авторської діяльності, звукозапису, радіо й телебачення), різні види творчої діяльності у сфері виробництва (відкриття, винаходи, раціоналізаторські пропозиції, промислові зразки, програми для комп'ютерів, бази даних, «ноу-хау», торгові секрети, товарні знаки, фірмові найменування) (с. 286)

Об'єкти інтелектуальної власності, створені інтелектуальною працею персоналу, після проведення вартісної оцінки обліковують за трьома групами в складі нематеріальних активів підприємства (рис. 1.12). Запропонована структура нематеріальних активів за групами об'єктів інтелектуальної власності ґрунтується на вимогах чинного законодавства, зокрема п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та тлумаченнях категорії «інтелектуальна власність» різними авторами (табл. 1.9).

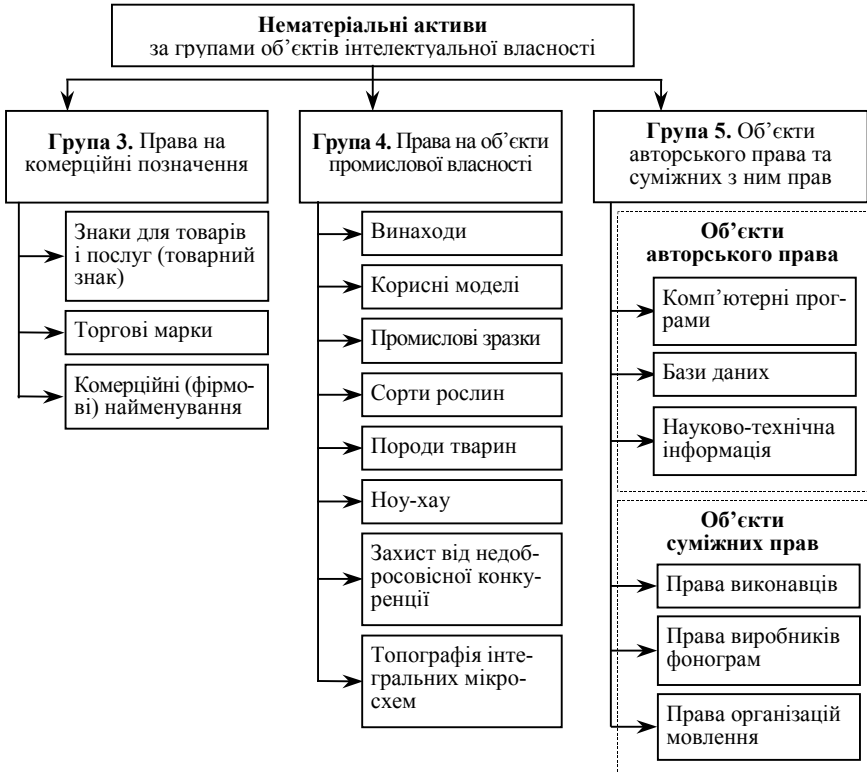


Рис. 1.12. Структура нематеріальних активів за групами об'єктів інтелектуальної власності (розробка автора)

Розглянемо складові об'єктів інтелектуальної власності за групами. Так, до групи об'єктів права на комерційні позначення відносять товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо. До групи права на об'єкти промислової власності відносять право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт

рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції, топографії інтегральних мікросхем тощо. До групи об'єктів авторського права та суміжних з ним прав належать твори науки, літератури, мистецтва, зокрема будь-які літературні, аудіовізуальні та інші твори, комп'ютерні програми, бази даних, переклади, науково-технічна інформація, яка є результатом наукових теоретичних або експериментальних досліджень у будь-якій формі (книги, брошури, статті тощо).

Управління відтворенням інтелектуальних ресурсів передбачає гідну оплату праці, створення системи соціального забезпечення персоналу та підвищення його професійних знань, умінь і навичок з метою перетворення їх в інновації. Відтворення ресурсів може фінансуватися за рахунок внутрішніх джерел шляхом використання частки чистого прибутку, що сприятиме зростанню інтелектуального капіталу та внутрішньо створеного гудвілу підприємства.

Відтворювані економічні ресурси, що задіяні в процесі виробництва продуктів інтелектуальної діяльності (виконання робіт, надання послуг), приносять підприємству прибуток, який частково можна використати на інвестування за рахунок внутрішніх джерел. Інвестування інтелектуального капіталу за рахунок внутрішніх джерел здійснюється за допомогою механізму управління інструментами амортизаційної політики підприємства, завдяки впливу на розмір нарахованої амортизації, нерозривно пов'язаної з прибутком до оподаткування та грошовим потоком після оподаткування. Облікову інформацію за елементами грошового потоку в системі бухгалтерського обліку формують і відображають у Звіті про фінансові результати (форма № 2) відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [154]. Облікову інформацію за складовими грошового потоку в податковій системі формують відповідно до вимог Податкового кодексу [144].

Н. М. Головка [88, с. 252] звертає увагу на необхідність удосконалення методик відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо надходження та використання матеріальних ресурсів і підкреслює, що в ринкових умовах господарювання гостро постає питання, як краще організувати облік господарських операцій на підприємстві.

Як уже зазначалося, активи тотожні ресурсам підприємства. Нематеріальні ресурси характеризуються відсутністю матеріальної форми та безпосередньою участю у формуванні потенціалу, здатного приносити підприємству впродовж тривалого часу економічну корисність. Нематеріальні активи як ресурси підприємств

тва нерозривно пов'язані з інтелектуальною власністю [155, с. 128—129]. Термін «нематеріальні ресурси» автори П. В. Круш, В. І. Подвігіна, Б. М. Сердюк та ін. [156, с. 214], М. Г. Грещак, В. М. Колот, А. П. Наливайко, С. В. Покропивний, В. М. Сай, С. М. Соболев, О. С. Федонін та ін. [41, с. 128] використовують лише для характеристики сукупності об'єктів інтелектуальної власності, а Н. С. Довгаль [157, с. 195] до них відносить ще й об'єкти промислової власності та інші ресурси нематеріального походження.

В обліку відбувається вартісне вимірювання (оцінювання) активів, відображення її результатів і формується інформація, яка має важливе значення для управління процесом їх відтворення. Як відомо, участь у відтворювальному процесі беруть різні види економічних ресурсів, які утворюють продуктивні сили суспільства, що охоплюють засоби виробництва — представлені в обліку як необоротні матеріальні та нематеріальні ресурси, оборотні засоби, трудові ресурси.

Сутність оцінювання об'єктів необоротних активів і способів їх проведення в обліку

Достовірне оцінювання необоротних активів (ресурсів) є одним з критеріїв визнання їх об'єктів у бухгалтерському балансі, методом відображення вартості та отримання інформації в грошових вимірниках щодо рівня забезпечення матеріально-технічної бази будь-якого підприємства.

Оцінювання — це процес дослідження всієї системи прийняття управлінських рішень на підставі облікової інформації з метою її поліпшення [158, с. 14]. Інші фахові джерела сутність терміна «оцінювання» тлумачать у контексті визначення вартості майна [13, с. 620; 72; 159].

Особливості проведення оцінювання певних видів майна мають розкриватись у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [145, с. 5], які, однак, не надають методик вартісного оцінювання ресурсів (активів) у системі бухгалтерського обліку. Так, у міжнародній обліковій системі оцінювання довгострокових ресурсів здійснюється відповідно до вимог МСФО 16 «Основні засоби» та МСФО 38 «Нематеріальні активи» [2, с. 851, с. 932]. У національній системі бухгалтерського обліку оцінювання відтворюваних економічних ресурсів проводиться згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [136] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143]. Об'єкт дозволяється визнавати в балансі як актив лише за умов проведення надійної, достовірної визначеної оцінки його вартості

та отримання в майбутньому економічних вигід від його використання, що зумовлене міжнародним і вітчизняним законодавством з питань ведення бухгалтерського обліку активів (ресурсів), зокрема вимогами п.п.п. 2.2.2 МСФО 16 «Основні засоби» [2, с. 927] та п. 10 П(С)БО 2 «Баланс» [36]. Сутність облікового оцінювання, як попереднього, яке використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами, розкривається в П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [160].

Питання визначення сутності різних видів оцінювання об'єктів необоротних активів і способів їх проведення в обліку розкрито у працях таких вітчизняних вчених, як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, А. Г. Загородній, Я. Д. Крупка, Л. Г. Ловінська та ін. Так, економісти А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк визначають оцінку активів як грошову оцінку, за якою активи відображаються в балансі [22, с. 616]. Автори виокремлюють оцінювання активів за історичною та поточною собівартістю, за вартістю реалізації, теперішньою вартістю. На практиці найчастіше використовують оцінювання за історичною собівартістю. Я. Д. Крупка підкреслює, що оцінювання за собівартістю (вхідною ціною) не враховує кон'юнктури ринку, інфляції, а внаслідок змін цін на ринку призводить до додаткових доходів і податків з них [161, с. 31, 39]. Автор указує на «недосконалість оцінку за первісною й залишковою вартістю об'єктів» унаслідок розбіжностей між бухгалтерським і фактичним (технічним) видами зношення. Науковець Л. Г. Ловінська вважає оцінку ключовим питанням бухгалтерського обліку, а її первинну функцію визначає як вимірювання вартості об'єктів [162, с. 22, 26].

Визначено, що характерною ознакою облікового оцінювання є обов'язковість *представлення активів (ресурсів) у вартісному вимірі* (див. підрозділ 1.2). Це дає змогу достовірно визначити їх вартість і відтворити різні економічні аспекти господарської діяльності шляхом відображення в обліку, наприклад, змін вартості необоротних ресурсів у процесі їх використання з іншими ресурсами підприємства.

На практиці проводиться процедура оцінювання вартості кожного з видів необоротних активів. Достовірне оцінювання об'єктів необоротних активів (ресурсів) забезпечує їх вартісне відображення в обліку, проведення оцінювання та аналізу обраних напрямів відтворення їх об'єктів на підприємствах, структурного розподілу цих видів ресурсів за різними галузями економіки тощо.

Оцінювання довгострокових (необоротних) матеріальних ресурсів згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансового обліку, зокрема МСФО 16 «Основні засоби» [2, с. 932, 940], поділяють за способами проведення на оцінювання за первинного визнання об'єкта в обліку та оцінювання після його визнання, тобто в процесі здійснення облікових операцій з цими об'єктами. Після первинного визнання та відображення об'єктів основних засобів у балансі дозволяється обрати один з двох можливих варіантів проведення оцінювання, який затверджується наказом про облікову політику, застосовується до окремої групи основних засобів і може відрізнятися від варіанта проведення оцінювання інших груп.

Першим варіантом є традиційний порядок обліку, або «модель обліку за первісною вартістю», яка передбачає проведення оцінювання балансової вартості основних засобів шляхом вирахування з їх первісної вартості суми накопиченої амортизації (зношення) і втрат від зменшення корисності внаслідок знецінення об'єкта.

Другим варіантом є «модель переоцінки», яка передбачає здійснення оцінювання балансової вартості основних засобів шляхом вирахування зі справедливої (переоціненої) вартості сум накопиченої амортизації та втрат від зменшення корисності об'єкта.

Ураховуючи вимоги міжнародних стандартів фінансового обліку, тривале функціонування (понад один рік) необоротних активів, поступове фізичне спрацювання об'єктів основних засобів і моральне старіння нематеріальних об'єктів, постійну зміну умов їх відтворення, пропонується для запровадження у вітчизняній системі обліку оцінювання відтворюваних економічних ресурсів проводити двома способами — оцінювання за первинного визнання об'єкта в обліку та оцінювання після його визнання.

Міжнародні та вітчизняні стандарти, що регулюють питання ведення обліку таких видів ресурсів, вимагають проведення оцінювання при їх первинному визнанні лише за первісною вартістю. Звідси виникає питання, до якого способу відносити оцінювання за ліквідаційною вартістю, яку підприємство самостійно встановлює під час введення об'єкта в експлуатацію та затверджує розмір цієї вартості наказом про амортизаційну політику? У роботі запропонована класифікація видів оцінювання відтворюваних економічних ресурсів за способами їх проведення в системі бухгалтерського обліку, яка може успішно вирішити це питання, а також сприятиме адаптації національних облікових процедур до міжнародних вимог (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Класифікація видів оцінювання економічних ресурсів, здатних до відтворення за способами їх проведення у вітчизняній системі бухгалтерського обліку (розробка автора)

За цією класифікацією оцінювання *при визнанні об'єкта* відтворюваного економічного *ресурсу в обліку* підприємства здійснюють одразу після його придбання чи створення з урахуванням умов та інтенсивності знецінення. Оцінювання *після визнання* такого *ресурсу в обліку*, тобто в процесі його експлуатації, зазвичай здійснюють на дату балансу.

Залежно від моменту проведення оцінювання доцільно виокремлювати в обліку первісну, переоцінену чи відновну вартість, а від умов експлуатації — справедливу, ліквідаційну вартість чи вартість, яка амортизується. Види облікового оцінювання, за якими необоротні активи (ресурси) відображують у національній системі обліку, ґрунтуються на єдиних методологічних засадах. Так, при визнанні необоротного активу (ресурсу) в обліку його оцінювання проводять за первісною чи справедливою вартістю.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства *за первісною вартістю*. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість — це історична (фактична) собівартість необоротних активів у грошових коштах чи сумі справедливої вартості інших активів, витрачених на їх купівлю чи створення. Визначається первісна вартість необоротних активів (ресурсів) у момент оприбуткування їх підприємством на під-

ставі даних супроводжувальних документів з використанням типових форм первинних документів. Придбані об'єкти, наприклад основні засоби, оцінюють за вартістю придбання, створені на підприємстві — за собівартістю, отримані безоплатно — за ринковими цінами. Первісна вартість основних засобів складається з вартості придбання об'єктів, транспортних витрат на їх доставку до місця використання, витрат на монтаж, установку, налагодження об'єктів та інших витрат, пов'язаних з уведенням в експлуатацію об'єктів основних засобів. Тобто первісну вартість зручно визначати за формулою:

$$B_{перв} = B_{прид} + B_{дост} + B_{монт} + B_{ін},$$

де $B_{прид}$ — вартість придбання обладнання (устаткування) без прямих податків;

$B_{дост}$ — транспортні витрати на доставку обладнання (устаткування);

$B_{монт}$ — витрати на монтаж, установку, налагодження об'єктів основних засобів;

$B_{ін}$ — інші витрати, пов'язані з уведенням в дію об'єктів основних засобів, які включають вартість реєстраційних зборів, мита та аналогічних платежів, витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів.

Ринкова вартість об'єкта оцінювання згідно з п. 13 національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [145, с. 7] ураховує найбільш ефективне використання такого об'єкта. У процесі експлуатації основних засобів ціни на об'єкт можуть змінюватись, але їх первісна вартість залишається сталою величиною. Змінювання первісної вартості основних засобів відбувається за умов переоцінки та поліпшення об'єкта. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням шляхом здійснення модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції їх об'єктів.

Первісна вартість придбаного об'єкта нематеріальних активів (ресурсів) складається відповідно до п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з ціни придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він буде придатним для використання за призначенням. Особливу увагу привертає первісна балансова вартість об'єктів необоротних нематеріальних ресурсів, самостійно розроблених працівниками підприємства. Первіс-

ну вартість таких об'єктів відповідно до п. 7 П(С)БО 8 слід відображати в балансі лише за умов, якщо:

— підприємство має намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, придатного для реалізації або використання;

— підприємство може отримати в майбутньому економічні вигоди від реалізації або використання такого об'єкта нематеріального активу;

— інформація щодо витрат, пов'язаних з його розробкою, є достовірною.

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням, підвищенням можливостей і терміну використання їх об'єктів шляхом модернізації, проведення якої приведе до збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. При встановленні терміну використання передбачають очікувані потужність і продуктивність об'єкта, фізичний і моральний види зношення, правові та інші аналогічні обмеження експлуатації.

Оцінювання справедливої вартості у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці передбачає визначення суми, за якою можна обміняти актив за комерційною угодою, проведеною між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [151; 2, с. 927]. За справедливою вартістю оцінюють нематеріальні активи, отримані в результаті об'єднання підприємств [143]. Справедлива вартість необоротного активу визначається згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» опосередковано шляхом підсумовування чистої вартості реалізації активу та очікуваних витрат на його реалізацію. Завдяки обґрунтованому оцінюванню зовнішніх і внутрішніх користувачів отримують необхідну облікову інформацію, яка забезпечує проведення достовірного аналізу ефективності використання необоротних ресурсів і визначення рівня їх відтворення. На підставі облікової інформації підприємства визначають динаміку й структуру напрямів відтворення цих видів ресурсів за певний період і порівнюють отримані показники з відповідними показниками галузі. Справедливу вартість ураховують під час визначення первісної вартості необоротних активів, вартості, яка амортизується, а також проведення переоцінки необоротних активів. Нематеріальні активи, отримані в результаті об'єднання підприємств, оцінюють за їх справедливою вартістю. У процесі ведення обліку за умов експлуатації необоротного ресурсу може виникати потреба в оцінюванні його об'єкта за переоціненою чи відновною вартістю.

Переоціненою вважається вартість необоротних активів після проведення їх переоцінки. У разі переоцінки основного засобу на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка активів відображується у формі № 4 Звіту про власний капітал [162]. Після переоцінки основних засобів визначають їх відновну вартість.

Огляд чинної нормативної бази [145; 159] дає змогу уточнити визначення «відновної вартості». Оцінювання основних засобів *за відновною вартістю* враховує ті ж витрати, що й первісна вартість, але дає можливість привести цю вартість до рівня, що відповідає сучасним діючим цінам. Відновна вартість основного засобу — це вартість відтворення об'єкта у ринкових умовах, яка визначається на дату оцінювання та враховує витрати, пов'язані із закінченням його капітального ремонту. Оцінювання основних засобів за відновною вартістю дає змогу порівняти вартість основних засобів, уведених в експлуатацію в різні роки:

$$B_{\text{відн}} = B_{\text{перв}} \times k,$$

де k — коефіцієнт індексації основних засобів (показник зростання / зменшення ціни).

Одразу після придбання об'єкта прогнозують період введення його в експлуатацію та умови використання об'єкта в майбутньому, залежно від чого прогнозують інтенсивність його знецінення, обирають відповідний метод нарахування амортизації та встановлюють розмір ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість — це гроші, які може отримати підприємство від реалізації (ліквідації) необоротного активу після закінчення терміну його експлуатації. Згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема, п. 2.6.3 МСФО 38 «Нематеріальні активи» та п. 2.2.1 МСФО 16 «Основні засоби» [2] ліквідаційна вартість активу — це розрахункова вартість, яку підприємство планує отримати після вибуття активу наприкінці терміну його корисного використання за вирахуванням витрат на його вибуття. У вітчизняній системі бухгалтерського обліку ліквідаційна вартість необоротного активу встановлюється підприємством самостійно, відображається в наказі про амортизаційну політику та застосовується під час визначення вартості, яка амортизується. У процесі встановлення ліквідаційної вартості враховують можливість отримання в майбутньому коштів від реалізації або ліквідації цього активу після закінчення терміну його корисного використання за ви-

рахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем або ліквідацією. Ліквідаційна вартість нематеріального активу з обмеженим терміном корисного використання має вважатися нульовою, крім випадків, коли: 1) існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці терміну його корисного використання; 2) ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання цього об'єкта. Інтенсивність експлуатації об'єктів необоротних ресурсів впливає на рівень зношення, розмір ліквідаційної вартості, а також опосередковано зумовлює розмір вартості, яка амортизується.

Вартість, яка амортизується, є суб'єктивною категорією та похідною оцінкою, що визначається шляхом вирахування з первісної (переоціненої) вартості необоротних ресурсів їх ліквідаційної вартості. Така амортизована вартість є базою розрахунку розміру амортизації відтворюваних економічних ресурсів. Під час оцінювання вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів (ресурсів) прирівнюється до нуля, крім випадків, викладених у п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143]. На зниження розміру амортизованої вартості впливає моральне старіння необоротних активів і зміна розміру первісної чи ліквідаційної вартості. У міжнародній практиці згідно з вимогами п. 2.4.2 МСФО 16 «Основні засоби» [2, с. 944] передбачено постійний перегляд ліквідаційної вартості активу, розмір якої впливає на вартість, яка амортизується. У вітчизняній системі обліку вартість, яка амортизується, — це сума, яка фактично вписується в Баланс форми № 1 підприємствами, що обрали загальну систему оподаткування, бухгалтерського обліку й звітності, чи в Баланс спрощеної форми № 1-М підприємствами (суб'єктами малого підприємництва), що обрали спрощену систему оподаткування та спрощену форму бухгалтерського обліку та звітності.

До виду оцінювання вартості необоротних матеріальних активів (ресурсів) відносять також *залишкову вартість*, яка визначається як різниця між первісною вартістю необоротного ресурсу та розміром його зношення. Розмір зношення основних засобів — це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [136].

Після проведення вартісного оцінювання об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення, визнають у вітчизняній системі обліку:

— об'єкти необоротних матеріальних ресурсів, які відображують на синтетичних рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші

необоротні матеріальні ресурси». За цими видами активів унаслідок морального та фізичного старіння матеріальних об'єктів планують проведення модернізації, реконструкції та капітального ремонту.

— об'єкти необоротних нематеріальних ресурсів, які відображують на синтетичному рахунку 12 «Нематеріальні активи». За цими видами активів унаслідок морального старіння нематеріальних об'єктів планують проведення модернізації.

Таким чином, запропонована класифікація видів оцінювання економічних ресурсів, здатних до відтворення за способами їх проведення (рис. 1.13) може бути використана під час проектування інформаційної моделі обліку ідентифікованих видів необоротних ресурсів. Завдяки обліковому оцінюванню внутрішні користувачі отримують інформацію за видами ресурсів, яка сприятиме плануванню робіт з відтворення об'єктів, запобіганню їх швидкому старінню та забезпеченню зростання якості продукції. Однак оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів у бухгалтерському обліку вимагає комплексного підходу до виявлення системних зв'язків між напрямками відтворення цих ресурсів і факторами знецінення їх матеріальних і нематеріальних об'єктів.

Отже, дослідження проблем визнання в обліку, класифікації та узагальнення способів оцінювання необоротних матеріальних і нематеріальних активів (ресурсів) свідчить про роздвоєння відтворюваних економічних ресурсів як об'єкта пізнання на суперечливі — ідентифіковані й оцінені в обліку та неідентифіковані й не оцінені види ресурсів. Це вимагає створення інформаційних і прогнозних моделей та їх об'єднання в системі прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ

1. Здійснено аналіз економічних категорій «ресурси» та «економічні ресурси», що дало змогу узагальнити уявлення про їх сутність, визначити структурно-логічні взаємозв'язки між ними, класифікувати економічні ресурси за видами (рис. 1.1) і виокремити серед них відтворювані економічні ресурси.

2. Досліджено сутність економічних ресурсів. Це дало можливість сформулювати твердження, яке вважається нами аксіомою: економічні ресурси можуть не бути активами, тоді як активи обов'язково є економічними ресурсами, що належать підприємству. Уважаємо, що активи підприємства представляють лише окрему частину економічних ресурсів, які беруть безпосередню участь у господарській діяльності підприємства.

3. Обґрунтовано необхідність розвитку наукових знань про «відтворювані економічні ресурси» з позиції їх дослідження як системної категорії. Елементами цієї системи є взаємопов'язані засоби праці (необоротні матеріальні й нематеріальні ресурси) і розумові здібності трудових ресурсів (інтелектуальні ресурси), які утворюють симбіоз, без якого неможливо уявити виробничий процес і забезпечити сталий розвиток підприємства та держави.

4. Охарактеризовано та розкрито сутність основних критеріїв віднесення економічних ресурсів до відтворюваних економічних ресурсів з метою їх наукового пізнання як об'єкта дослідження. Уважаємо, що за здатністю до відтворення економічні ресурси можна поділити на створені людиною засоби праці, які є об'єктами амортизації, та інтелектуальний потенціал трудових ресурсів (інтелектуальні ресурси).

5. Розкрито економічну сутність відтворюваних економічних ресурсів і механізм, який наочно демонструє зв'язки між необоротними матеріальними та нематеріальними ресурсами (активами), які є ідентифікованими в обліку, та інтелектуальними ресурсами (інтелектуальний потенціал трудових ресурсів), який неможливо ідентифікувати.

6. Установлено, що відтворювані економічні ресурси — це засоби праці, які здатні набувати як матеріальної, так і нематеріальної форми, та інтелектуальні ресурси (інтелектуальний потенціал трудових ресурсів). Відтворення необоротних матеріальних, не-

матеріальних та інтелектуальних ресурсів доцільно здійснювати за інтенсивною формою.

7. Побудовано модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів (рис. 1.8), яка є схожою з реальним об'єктом пізнання, однак не за всіма характеристиками, а лише за істотними.

8. Визначено фактори, що впливають на зношення об'єктів необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів як на макрорівні, так і на мікрорівні.

9. Обґрунтовано важливість формування оптимальної амортизаційної політики на підприємстві. Установлено, що завдяки формуванню складових амортизаційної політики, уточненню економічної сутності процесу відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів, визначенню напрямів поліпшення їх об'єктів може бути сформовано підґрунтя для здійснення відновлення та заміни конструктивно спрацьованих елементів переважно за рахунок амортизації.

10. Окреслено напрями відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, такі як поліпшення або відновлення.

11. Сформовано модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів (рис. 1.8), за допомогою якої зручно проаналізувати сукупність факторів і характер зношення їх об'єктів, уточнити напрями та форми відтворення таких ресурсів на підприємстві.

12. Виявлено протиріччя між видами відтворюваних економічних ресурсів, які поділяються з позиції бухгалтерського обліку на ідентифіковані та неідентифіковані. Так, ідентифіковані об'єкти відтворюваних економічних ресурсів — це необоротні матеріальні й нематеріальні активи (ресурси), які визнаються в обліку та підлягають обов'язковому вартісному вимірюванню. Навпаки, не піддаються ідентифікації та не визнаються в обліку інтелектуальні ресурси, стосовно яких відсутня методика оцінювання та бракує економічної інформації про якість інтелектуального потенціалу трудових ресурсів.

13. Запропоновано класифікацію видів оцінювання економічних ресурсів, здатних до відтворення, за способами їх проведення (рис. 1.13), узгоджену з процедурою оцінювання цих видів ресурсів у вітчизняній і міжнародній системах бухгалтерського обліку. Це дає змогу забезпечити потреби різних груп користувачів повною обліковою інформацією щодо таких видів ресурсів та організувати оптимальне управління процесом їх відтворення.

14. Обґрунтовано, що зростання якості інтелектуальних ресурсів після їх відтворення приводить до збільшення вартості внутрішньо створеного гудвілу підприємства.

15. Визначення факторів, які впливають на формування якісних і вартісних ознак об'єктів економічних ресурсів, здатних до відтворення, а також інтелектуальних ресурсів підприємства як одного з видів економічних ресурсів, є підґрунтям створення інформаційних моделей обліку та прогнозних моделей аналізу цих ресурсів.

16. Установлено за статистичними даними, що вітчизняні підприємства здійснювали на практиці оновлення, придбання, поліпшення чи заміну необоротних ресурсів переважно за рахунок власних джерел фінансування, таких як амортизація.

17. Проведено аналіз розподілу зайнятого населення (трудо-вих ресурсів) за регіонами. У результаті виявлено регіони з економічним потенціалом, які можуть бути привабливими для подальшого розвитку та спрямування до них інвестицій.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [51; 163—172].

2.1. Сучасна парадигма розвитку системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу відтворюваних економічних ресурсів

*Сучасний стан системи бухгалтерського обліку
економічних ресурсів, здатних до відтворення*

У площині системних реформ, що відбуваються в економіці України, з урахуванням невід'ємних умов її входження в світову економічну систему потребує вдосконалення вітчизняна інформаційна система бухгалтерського обліку та її понятійний апарат. Адаптація вітчизняної економіки до світових викликів і перехід до постіндустріальної епохи сприяли появі поняття «інформаційне суспільство», переосмисленню та розширенню категорії «засоби праці». Згідно зі Стратегією розвитку держави «Україна 2020: Стратегія національної модернізації» [11], розробленої Міністерством економіки України в 2009 році, передбачено представляти в аналітичній частині динаміку зміцнення потенціалу вітчизняної економіки впродовж десяти років. Вибір Україною інноваційної моделі розвитку всіх сфер суспільного життя передбачає створення нововведень та інноваційного продукту як результату інтелектуальної діяльності персоналу. Усе це викликало потребу в узгодженні бухгалтерського обліку необоротних матеріальних і нематеріальних активів і введенні в ужиток нової категорії «відтворювані економічні ресурси».

Активізація євроінтеграційних процесів в Україні, розвиток міжнародної співпраці, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу потребують дослідження методик обліку видів економічних ресурсів, здатних до відтворення, подальшого вдосконалення системи бухгалтерського обліку, забезпечення відкритості, прозорості та повного висвітлення даних про ринкову вартість підприємств. У формуванні такої вартості важливу роль відіграють економічні ресурси, якісне відтворення яких сприятиме створенню вітчизняними підприємствами нових товарів і послуг, зростанню їх конкурентоспроможності.

Прагнення України до єдиного міжнародного інформаційного простору, розвиток і поглиблення економічних зв'язків викликали потребу в гармонізації систем бухгалтерського обліку різних країн, уніфікації їх облікових процедур, підвищенні якості та достовірності облікової інформації. Цьому мають сприяти однакове тлумачення категорії «відтворювані економічні ресурси» вітчизняними обліковцями, ведення ними обліку й складання звітності за єдиними правилами, ретельні дослідження, практичні розробки в системі обліку з метою повного відображення облікової інформації щодо всіх видів ресурсів, капіталу та зобов'язань підприємства.

Оновлення економічного простору після прийняття Податкового кодексу потребує негайного реагування науковців і практиків на об'єктивне та всебічне відображення даних в обліку та звітності. Існування в Україні двох економіко-правових систем — бухгалтерського обліку й податкової звітності потребує вміння раціонально оцінити фінансово-економічну діяльність підприємства та ефективно управляти власними ресурсами. Удосконалення системи бухгалтерського обліку відтворюваних економічних ресурсів з метою раціонального управління ними на підприємстві — актуальне й нагальне питання в сучасних умовах господарювання. Однак відсутність важливої облікової інформації стосовно реальної вартості відтворюваних економічних ресурсів, особливо такого її виду, як інтелектуальні ресурси, призвело до штучного заниження інноваційної та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств, їх внутрішньо створеного гудвілу.

Перехід до постіндустріального суспільства позначився на зміні вимог вітчизняних користувачів до формування вірогідної, повної та неупередженої економічної інформації в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Забезпечення управління відтворенням економічних ресурсів, особливо інтелектуальних ресурсів, дасть можливість виявити латентні конкурентні переваги вітчизняного підприємства та раціонально їх використати. Сучасна парадигма вітчизняної системи бухгалтерського обліку необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів як засобів праці ґрунтується на застосуванні економічних теорій. М. С. Пушкар підкреслює, що «парадигми обліку, контролю й аудиту залишаються на рівні науки першої половини ХХ століття, основною рисою яких була і залишається ідеологія ручної праці з обробки інформації та рутинних контрольних дій для менеджерів підприємства» [173, с. 133]. Однак в умовах світової інтеграції необхідно враховувати Положення

про базову теорію бухгалтерського обліку (ASOBAT), опубліковане в 1966 році спеціальним комітетом з розробки Американської асоціації бухгалтерів. Цим Положенням змінено напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку *від моделей оцінювання активів до корисності під час прийняття рішень* на основі фінансової звітності. Ураховуючи зарубіжний досвід і невід'ємні умови входження України в світову економічну систему, пропонується розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи пов'язувати з основною метою цієї науки, а саме з розробкою бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємств, їх економічних ресурсів та орієнтованою на потреби різних груп користувачів.

У процесі еволюції поступово змінюються суспільні потреби та сутність бухгалтерського обліку від вимірювального інструмента до інформаційної системи. Це передбачає переосмислення та формулювання основної мети науки про бухгалтерський облік, яка в контексті дослідження відтворюваних економічних ресурсів полягатиме в розробці бухгалтерських інформаційних моделей їх об'єктів. Сутність свідомого пізнання, як підкреслював І. Кант, є трансцендентальним процесом або переходом від наочного досвіду до уявлення внутрішніх сутностей та узагальнення раціональних категорій.

Таким чином, ураховуючи зарубіжний досвід та умови входження України в світову економічну систему, пропонується розвиток бухгалтерського обліку пов'язувати з *основною метою* цієї науки, а саме з *розробкою бухгалтерських інформаційних моделей*, адекватних рівню розвитку діяльності підприємств та орієнтованою на потреби різних груп користувачів інформації.

Існують різні види інформаційних систем, які характеризуються такими відмітними ознаками, як, сфера застосування, способи розподілу й доставки інформації, види даних, що передаються, тощо. Однак суттєва економічна інформація, зафіксована в первинних документах, збирається, обробляється, узагальнюється саме в системі бухгалтерського обліку.

Відповідно до суспільних потреб національної економіки та завдань менеджменту, які найчастіше не збігаються із завданнями бухгалтерського обліку, мають *змінюватися й об'єкти дослідження*. Саме тому, в процесі розвитку бухгалтерського обліку та аналізу відбувається розширення меж предметної області цих наук і вдосконалення існуючого категоріального апарату. Кожна бухгалтерська категорія, яка використовується

нині в бухгалтерському обліку, є квінтесенцією наукових досягнень, здобутих ученими в результаті плідної інтелектуальної діяльності. У процесі історичного розвитку бухгалтерського обліку як науки з'являються нові бухгалтерські категорії, що пов'язано з інноваційною спрямованістю суспільства та переорієнтацією значущості з матеріальних економічних на інтелектуальні ресурси (знання). Завдяки об'єктивним процесам трансформуються існуючі категорії, що викликано потребою в отриманні економічної інформації, у відображенні наявних властивостей об'єктів категоризації в сучасних умовах господарювання та під новим кутом зору, який не збігається з парадигмою та загальноприйнятими поглядами бухгалтерської наукової спільноти.

Еволюційний розвиток бухгалтерського обліку та аналізу нерозривно пов'язаний з історичним розвитком економіки країни та зміною світогляду суспільства, що зумовлює появу нових економічних категорій.

Процес категоризації бухгалтерського обліку та економічного аналізу як певного інструменту дає змогу обробляти об'єкти пізнання з метою забезпечення інформацією вимог сучасних користувачів.

В умовах інноваційної спрямованості суспільства особливий інтерес у користувачів викликає економічна інформація прогнозного характеру, яку можна отримати шляхом створення інформаційних моделей виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та передачі економічної інформації, сукупність яких забезпечить реалізацію потреб користувачів. Саме тому концепцію розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу доцільно розглядати з позиції їх місця в системі менеджменту. Загальними функціями менеджменту є планування, організація, мотивація та контроль [174, с. 10]. Важливими підфункціями планування є прогнозування та моделювання, а контролю — облік та аналіз. Теорія бухгалтерського обліку в Україні має розвиватися з урахуванням бухгалтерської наукової діяльності як нового й спеціалізованого виду знання, використання якого сприяє вдосконаленню облікової практики. Закономірності й тенденції розвитку бухгалтерського обліку формувалися та змінювалися впродовж еволюційного процесу поступового перетворення рахівництва як виду практичної діяльності в систему наукових знань про методи, принципи й способи відображення фактів господарської діяльності.

С. Ф. Легенчук [175, с. 42] підкреслює, що метою науки про бухгалтерський облік є особлива діяльність з виробництва наукових знань, зокрема з генерації відповідних інформаційних моделей. Бухгалтерський облік має продукувати різні моделі групування та оцінювання інформації, вибір однієї з яких забезпечить реалізацію інтересів моноцільової, загальноцільової або багатоцільової орієнтації національної системи бухгалтерського обліку. Різні варіанти цільової орієнтації національної системи бухгалтерського обліку мають бути спрямовані на забезпечення реалізації інтересів: однієї конкретно визначеної групи користувачів (інвесторів чи позичальників) — моноцільова орієнтація; усіх груп користувачів одночасно (компромісні варіанти) — загальноцільова орієнтація; кожної визначеної групи користувачів — багатоцільова орієнтація [175, с. 42]. Залежно від цільової орієнтації національної системи бухгалтерського обліку на потреби користувачів обирається принцип історичної собівартості або справедливої вартості. Тоді як для позичальників більш ревалентною є історична оцінка, для інвесторів — справедлива вартість.

Сучасна парадигма розвитку системи бухгалтерського обліку формується з урахуванням бухгалтерської наукової діяльності як нового й спеціалізованого виду знання, використання якого сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики.

С. Ф. Голов наполягає на ліквідації поняття «принцип обліку», оскільки він дійшов висновку, що принципи обліку починають охоплювати всі можливі варіанти, наприклад такі, як грошові та негрошові вимірники, превалювання форми над сутністю й сутності над формою [176, с. 12].

У площині системних реформ, що відбуваються в економіці України, поступово ускладнюється й господарська діяльність підприємств і змінюються вимоги користувачів до бухгалтерської інформації.

С. Ф. Легенчук стверджує, що в сучасних умовах не підлягає сумніву й сприймається як аксіома розуміння зарубіжними та вітчизняними вченими бухгалтерського обліку як інформаційної системи [175, с. 43]. Однак це твердження не є апіорі, оскільки більшість фахівців розуміє бухгалтерський облік доволі вузько, лише як облікову систему [177, с. 13] або систему знань, яка складається із сукупності бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту [178, с. 5, 9]. Трактування зарубіжними та вітчизняними економістами категорії «бухгалтерський облік» узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**ВИЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ЯК СИСТЕМНОЇ КАТЕГОРІЇ В РІЗНИХ ДЖЕРЕЛАХ**

Автор, джерело	Визначення авторами категорії «бухгалтерський облік»
1	2
Беа Ф. К., Дихтл Е., Швайтцер М. [183]	Є основою інформаційної системи, яка представляє інформацію для управління підприємством (с. 399)
Велш Глен А., Шорт Деніел Г. [146]	Пов'язана з ресурсами, які контролюються підприємством (або активами) (с. 20)
Кіндрацька Л. М. [179]	Це радикально оновлена система на якісно новій «ідеології, в основу якої покладено концептуальні принципи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності» (с. 6)
Кузьмінський Ю. А. [180]	Це складова управління, економіко-правова інформаційна база відображення в грошовому виразі фактів діяльності суб'єктів господарювання на ринку (с. 219)
Кузнєцова С. [177]	Це облікова система або така сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями та може виконувати в середовищі певні функції (с. 13)
Левицька С. О. [181]	Це комплексна облікова система збирання інформації про операції господарської діяльності, що складається з бухгалтерського, статистичного, податкового видів обліку. Метою облікової системи є надання оперативної інформації керівництву та підготовка звітності (с. 201)
Нападовська Л. В. [60]	Складається з набору практично не пов'язаних між собою локальних завдань — окремих об'єктів бухгалтерського обліку (с. 277)
Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. [158]	Це створена інформаційна система, головною метою якої є надання інформації за вимогами користувачів, її аналіз та інтерпретація (с. 13)

1	2
Пушкар М. С. [182]	Є складною динамічною інформаційною суперсистемою підприємства, у якій трансформуються факти господарської діяльності в інформаційні ресурси (с. 357). Призначена для забезпечення інформацією системи управління, яка належить до систем більш високого порядку
Сопко В. В. [178]	Ототожнюється автором із сутністю категорії «рахунковедення». Це система знань, яка складається із сукупності бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту (с. 5, 9)

Аналіз даних таблиці 2.1 дає змогу стверджувати, що й досі немає єдиного тлумачення сутності системи бухгалтерського обліку, побудова якої залежить від облікової політики підприємства. Так, до визначення системи бухгалтерського обліку окремі представники англо-американської школи (Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт) [146, с. 20] включають ресурси або мету створення інформаційної системи (Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл) [158, с. 13], призначення якої полягає в забезпеченні вимог користувачів для проведення аналізу та прийняття ними виважених управлінських рішень.

В Україні систему бухгалтерського обліку пов'язують з концептуальними принципами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Л. М. Кіндрацька) [179, с. 6] або визначають як комплексну облікову систему збирання інформації (С. О. Левицька) [181, с. 201], окремі об'єкти бухгалтерського обліку (Л. В. Нападівська) [60, с. 277], складну динамічну інформаційну суперсистему (М. С. Пушкар) [182, с. 357] та ін.

Таким чином, на підставі даних таблиці 2.1 можемо зробити висновок, що більшість зарубіжних авторів [158; 183] ототожнюють бухгалтерський облік з інформаційною системою, а вітчизняних — з обліковою [177; 179; 181].

Узагальнимо основні погляди зарубіжних [158, с. 13; 183, с. 399; 184, с. 150] і вітчизняних [180, с. 219; 182, с. 357; 185, с. 219] економістів, які відносять бухгалтерський облік до інформаційної системи, метою створення якої є забезпечення даними *різних груп користувачів*. Пітер Друкер [184, с. 150] підкреслює можливість радикальних змін у традиційній системі бухгалтер-

ського обліку, яка доволі легко піддається модифікації порівняно з іншими інформаційними системами.

Науковець П. Хомин узагальнив і розподілив погляди економістів на дві протилежні течії — прихильників теорії «балансу», або подвійного запису, і прибічників теорії «балансового узагальнення», або мінової теорії подвійного запису [186, с. 22]. Пріоритетною в сучасних умовах автор вважає теорію балансу як одного з елементів методу бухгалтерського обліку.

Незважаючи на різноманіття тлумачень категорії «система бухгалтерського обліку» увагу привертають трактування зарубіжними та вітчизняними науковцями сутності традиційної системи бухгалтерського обліку як інформаційної системи [158; 182—185]. Це характерне й для вітчизняної облікової системи, основне призначення якої полягає в наданні облікової інформації користувачам для проведення ними аналізу та підготовки управлінських рішень, що дало змогу уточнити зміст категорії «система бухгалтерського обліку».

Система бухгалтерського обліку є видом складної штучної інформаційної системи, належна структура елементів якої забезпечує своєчасну реєстрацію первинних даних про господарську діяльність підприємства, їх накопичення, обробку, зберігання, узагальнення та передачу користувачам для прийняття ними виважених управлінських рішень.

А. М. Молчанов [187, с. 287] вважає структуру «наслідком учорашньої кінетики», що на нашу думку є вдалим висловом. Таким чином, *структура* є підсумком руху елементів цілого, *результатом їх організації*.

Можливість системи зберігати свою структуру та ідентичність навіть у несприятливих умовах підтримується за наявності в ній ознак складності та досконалості. Такі ознаки притаманні й системі обліку. Розуміння сутності бухгалтерського обліку як системи дає змогу виокремити мету досліджень у сфері бухгалтерського обліку, яка в контексті об'єкта пізнання полягає в побудові інформаційних моделей обліку економічних ресурсів, здатних до відтворення, інформація про які необхідна користувачам для прийняття виважених управлінських рішень.

Традиційна модель бухгалтерського обліку та облікова інформація, яка використовується нині для проведення аналізу ефективності використання економічних ресурсів (активів) у контексті впливу їх продуктивності на фінансово-господарську діяльність підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських

рішень, уже не повністю задовольняє потреби користувачів. Зокрема, відтворені економічні ресурси, які є джерелом розвитку підприємства, відіграють важливу роль у зміцненні його основного та інтелектуального капіталу, конкурентних переваг і зростанні ділової репутації, потребують належної організації (структурування) ідентифікованих видів економічних ресурсів, здатних до відтворення в системі бухгалтерського обліку. Проблеми представлення економічної інформації стосовно економічних ресурсів в інформаційній системі бухгалтерського обліку неодноразово вирішувалися вітчизняними науковцями.

Проведене дослідження дало змогу запропонувати схему процесу перетворення економічної інформації в звітні дані в системі бухгалтерського обліку (рис. 2.1).

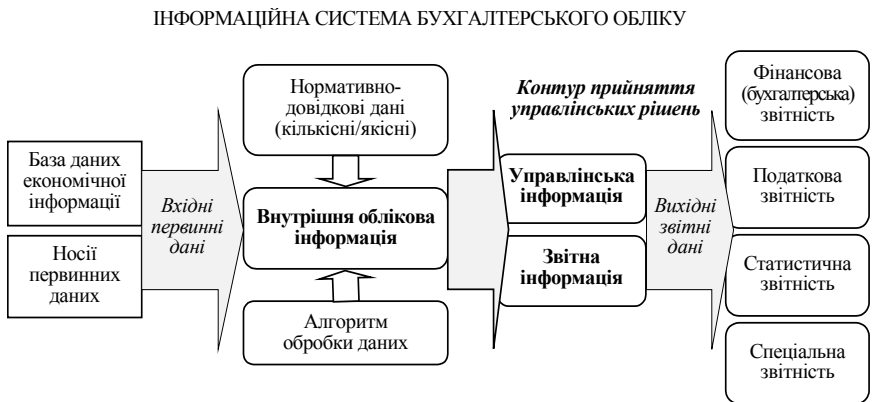


Рис. 2.1. Схема процесу перетворення економічної інформації у звітні дані в системі бухгалтерського обліку (розробка автора)

За цією схемою на вхід інформаційної системи бухгалтерського обліку потрапляють лише ті дані, які зафіксовані в первинних документах. До початку обробки первинних даних формуються нормативно-довідкові дані (НДД), які мають рекомендаційний характер. У системі бухгалтерського обліку первинні дані про господарську діяльність реєструються, накопичуються, обробляються під впливом кількісної та якісної нормативно-довідкової інформації, у результаті чого відбувається їх перетворення на новий вид — внутрішню облікову інформацію. Така інформація зберігається та узагальнюється з метою забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів повними й достовірними даними для про-

ведення ними аналізу, прогнозування напрямів розвитку підприємства й підготовки виважених управлінських рішень. Після обробки та формування звітних показників облікова інформація перетворюється на вихідні звітні дані, які подаються у вигляді фінансового (бухгалтерського), податкового, статистичного та спеціального видів звітності.

Окремі автори [188, с. 21] вважають, що поєднання різноманітних видів обліку, зокрема управлінського, фінансового й податкового, у рамках однієї системи, дасть змогу значно розширити можливості використання бухгалтерських балансів. Уважаємо це недоречним, ураховуючи вимоги п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], у якому підкреслюється, що «фінансова, податкова, статистична та інші види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку», ведення якого є обов'язковим для підприємства.

У нормативній літературі, зокрема, у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], управлінській облік розглядається як «система обробки й підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». Економіст О. І. Хоруженко посилається на «загальноприйняте в світі поняття управлінського обліку як аналітичної системи управління» [189, с. 188—189]. Науковець Є. В. Мних виокремлює два контури обліково-аналітичної інформації: внутрішній, пов'язаний з внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, і зовнішній, що формується за даними фінансового обліку [190, с. 64—65]. Визначення, яке запропонував Є. В. Мних, заслуговує на увагу. На його основі обліково-аналітична система гармонійно поєднує два контури, або види обліку — внутрішньогосподарський і фінансовий.

Загалом єдиного визначення «система» в теорії систем немає [191, с. 5—6], а наведені авторами поняття систем мають широке значення [177, с. 12; 182, с. 357]. Система є складною, якщо її поведінка містить акт прийняття рішення, зумовлений вибором альтернатив за допомогою деякого алгоритму [192, с. 8]. С. В. Мочерний визначає систему як комплекс підсистем, елементів і компонентів з характерними властивостями [19, с. 361].

Пропонується віднести облікову систему до виду складної штучної організаційної системи, створеної людьми з метою отримання економічної інформації та досягнення певних господарських результатів.

Отже, існують різні наукові погляди щодо сутності категорії «система», а деякі автори [119; 121; 193] категорію «облікова система» ототожнюють із «системою бухгалтерського обліку». Огляд та узагальнення економічної літератури [19; 57; 146; 158; 177—179; 181—183; 188—193] дали змогу уточнити економічний зміст категорії «система обліку та аналізу» з метою її організації та ефективного управління на підприємствах.

Система обліку та аналізу є видом складної штучної організаційної системи, створеної людьми, у якій інформація про господарську діяльність підприємства вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється, групується та передається користувачам для прийняття ними важливих управлінських рішень.

Традиційна модель бухгалтерського обліку й облікова інформація, яка застосовується нині для проведення аналізу ефективності використання ресурсів, фінансово-господарської діяльності підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, не завжди задовольняє потреби користувачів. Зокрема, відтворювані економічні ресурси, які є джерелом розвитку підприємства, відіграють важливу роль у зміцненні його основного та інтелектуального капіталу, конкурентних переваг і зростанні ділової репутації, потребують визначення як облікова категорія. Проблеми представлення економічної інформації щодо ресурсів у двох окремих економіко-правових системах — податковій і бухгалтерській — неодноразово вирішувалися вітчизняними науковцями. Однак ще й досі немає єдиного тлумачення сутності системи бухгалтерського обліку, побудова якої залежить від облікової політики підприємства.

Існують різні види інформаційних систем, які характеризуються такими відмітними ознаками, як, сфера застосування, способи розподілу й доставки інформації, види даних, які передаються, тощо. Однак суттєва економічна інформація, зафіксована в первинних документах, збирається, обробляється, узагальнюється саме в системі бухгалтерського обліку.

Систематизацією теорій і формуванням методології обліку займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Глен А. Велш, С. Ф. Голов, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський, С. О. Левицька, В. Г. Линник, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, Б. Нидлз, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, П. Я. Хомин, Л. В. Чижевська, В. Г. Швець, В. О. Шевчук, Деніел Г. Шорт та ін.

Важливість належного формування та своєчасного отримання облікової інформації, особливо щодо об'єктів відтворюваних економічних ресурсів, зумовлена тим, що процес відтворення може відбуватись як у межах окремого підприємства, так і охоплювати продуктивні сили суспільства. Відтворення продуктивних сил передбачає відновлення засобів праці, форм і методів організації виробництва, а також документальне представлення даних про зміни, що відбулися в системі бухгалтерського обліку.

Структура необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, які є об'єктами амортизації

Основні засоби відповідно до п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [136] — це матеріальні активи, які підприємство використовує в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

Для цілей організації обліку запропоновано структуру необоротних матеріальних ресурсів за групами основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Структура необоротних матеріальних ресурсів за групами основних засобів, які є об'єктами амортизації

Групою основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» є сукупність однотипних об'єктів необоротних матеріальних активів, об'єднаних за спільними ознаками — технічними характеристиками, призначенням та умовами використання.

У першому розділі зазначалося, що з об'єктів амортизації згідно з вимогами законодавства виключено вартість землі (група 1) і не-

завершених капітальних інвестицій. Таким чином, структура основних засобів, які є об'єктами амортизації в системі бухгалтерського обліку, складається лише з восьми груп (групи з другої по дев'яту).

Облікова інформація щодо відтворюваних економічних ресурсів пов'язана з використанням у виробничому процесі як матеріальних, так й інтелектуальних ресурсів підприємства. Визначимо згідно з вимогами чинного законодавства економічний зміст нематеріальних активів, які належать до виду інтелектуальних ресурсів. Так, нематеріальний актив відповідно до п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання впродовж одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або з метою надання в оренду іншим особам.

Об'єкти нематеріальних активів сформовано у сім груп. Групу нематеріальних активів утворює сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів. Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання не підлягають амортизації відповідно до п. 25 П(С)БО 8 та пп. 1.3.2. наказу Міністерства фінансів України № 901 від 08.07.2008 р.

Для цілей організації обліку запропоновано структуру нематеріальних ресурсів — об'єктів амортизації за групами, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» (рис. 2.3). Для відображення в бухгалтерському обліку права власності на будь-який конкретний об'єкт нематеріальних активів у підприємства має бути документальне підтвердження (патент, ліцензія, свідоцтво, сертифікат тощо) цього права.

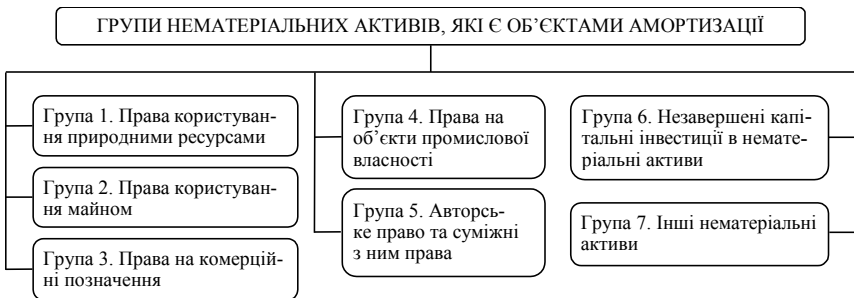


Рис. 2.3. Структура необоротних нематеріальних ресурсів за групами, які є об'єктами амортизації

Складовою нематеріальних активів підприємства є об'єкти інтелектуальної власності, що отримали юридичний статус. Фахівці повинні вміти здійснювати оцінювання вартості об'єктів нематеріальних активів і прогнозувати можливість отримання в майбутньому доходу від використання цих об'єктів у господарській діяльності підприємства.

Таким чином, на основі наведеного вище аналізу та згідно з вимогами чинного законодавства [136; 143] пропонується згрупувати облікову інформацію в системі бухгалтерського обліку за видами відтворюваних економічних ресурсів, як це показано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЩОДО ОБ'ЄКТІВ ВІДТВОРЮваних ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Назва групи об'єктів основних засобів	Облікова інформація за субрахунками	
		код	назва
1	3	4	5
Групування об'єктів основних засобів, здатних до відтворення за субрахунками			
1	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
2	Група будинків, споруд та передавальних пристроїв	103	Будинки та споруди
3	Група об'єктів машин та обладнання	104	Машини та обладнання
4	Група транспортних засобів	105	Транспортні засоби
5	Група інструментів, приладів, інвентарю (меблів)	106	Інструменти, прилади та інвентар
6	Група тварин	107	Тварини
7	Група багаторічних насаджень	108	Багаторічні насадження
8	Група інших об'єктів основних засобів	109	Інші основні засоби
Групування об'єктів інших необоротних матеріальних активів за субрахунками			
1	Група бібліотечних фондів	111	Бібліотечні фонди
2	Група малоцінних необоротних матеріальних активів	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи

Закінчення табл. 2.2

1	3	4	5
3	Група тимчасових (не титульних) споруд	113	Тимчасові (нетитульні) споруди
4	Група природних ресурсів	114	Природні ресурси
5	Група інвентарної тари	115	Інвентарна тара
6	Група предметів прокату	116	Предмети прокату
7	Група інших необоротних матеріальних активів	117	Інші необоротні матеріальні активи
Групування об'єктів нематеріальних активів, здатних до відтворення за субрахунками			
1	Група прав на об'єкти природних ресурсів	121	Права користування природними ресурсами
2	Група прав користування майном	122	Права користування майном
3	Група прав на комерційні позначення	123	Права на комерційні позначення
4	Група прав на об'єкти промислової власності	124	Права на об'єкти промислової власності
5	Група авторського права та суміжних з ним прав	125	Авторське право та суміжні з ним права
6	Група незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи	—	Позицію виключено
7	Група інших об'єктів нематеріальних активів	127	Інші нематеріальні активи

Кожний вид відтворюваних економічних ресурсів — основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів — ведеться в обліку за групами на відповідних субрахунках.

Як відомо, бухгалтерський облік виконує три функції: інформаційну, контрольну та оцінну (по суті, аналітичну). Для реалізації аналітичної функції щодо відтворюваних економічних ресурсів необхідно створити та впровадити на вітчизняних підприємствах діагностичний інструмент. Він би давав можливість оцінити вартість та якість цих видів ресурсів у системі бухгалтерського обліку та поза її межами з урахуванням звітних даних традиційної облікової та податкової систем, а також неявної (прихованої) інформації. Така неявна інформація може бути представ-

лена в комплексному — якісному, описовому й кількісному вигляді та суттєво вплинути на прийняття управлінських рішень.

З переходом до постіндустріального суспільства змінюються й вимоги вітчизняних користувачів до системи бухгалтерського обліку та аналізу й особливо до формування в ній вірогідної, повної та неупередженої економічної інформації. Це зумовлює потребу в модифікації системи бухгалтерського обліку для задоволення потреб нового «постіндустріального користувача».

2.2. Концептуальні засади формування обліково-аналітичної інформації про об'єкти відтворюваних економічних ресурсів

Перетворення економічної інформації у звітні дані в системі бухгалтерського обліку

Система обліку містить сукупність інформації про господарську діяльність підприємства, яка вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється з метою забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів повними, об'єктивними й достовірними даними для прийняття ними виважених управлінських рішень. Вагоме значення відтворюваних економічних ресурсів у виробничій діяльності підприємств вимагає достовірного оцінювання та відображення їх об'єктів в обліку, а також ефективного управління. Це сприятиме зростанню основного та інтелектуального капіталу, зміцненню конкурентних переваг підприємства. Успішний виробничий процес на кожному підприємстві має бути забезпечений обліковою інформацією про отримані, наявні та використані ресурси. Несвоєчасне оновлення основних засобів і незадовільна професійна якість персоналу гальмують економічний розвиток підприємства, а наявність двох економіко-правових систем ускладнює процедуру ведення бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що вхідними даними системи бухгалтерського обліку є підтверджена первинними документами достовірна облікова інформація щодо вартості економічних ресурсів. Значення методу документування всіх господарських операцій для узагальнення облікової інформації та її впорядкування в системі обліку підкреслює В. М. Пархоменко [194, с. 7].

Категорію «облікова інформація» досліджували В. В. Дубічинський, В. С. Каменков, Н. Д. Кусайкіна, Н. М. Лисенко, М. С. Пушкар, І. Є. Семенча, М. В. Стах, А. М. Тур, Ю. С. Цибульник,

В. М. Шимов, О. С. Шимова та ін. [13; 61; 182; 195—197]. Так, В. М. Шимов, А. М. Тур, М. В. Стах, О. С. Шимова, В. С. Каменков, В. М. Стах визначають облікову інформацію як відомості, дані, значення економічних показників, які є об'єктами зберігання, обробки та передавання. Їх використовують у процесі аналізу та прийняття управлінських рішень [61, с. 213]. Автори В. В. Дубічинський, Н. Д. Кусайкіна, Ю. С. Цибульник поняття «інформація» тлумачать як повідомлення про якусь подію, чиюсь діяльність, відомості про процеси, які сприймаються людиною, комп'ютером та іншими системами [13, с. 368]. Н. М. Лисенко вважає облікову інформацію продуктом таких систем, як інформаційно-облікова та управління, які постійно змінюються відповідно до вимог суспільства [195, с. 63]. І. Є. Семенча пропонує під інформацією розуміти поєднання всіх можливих сигналів з навколишнього та внутрішнього середовища [196, с. 61].

Спробуємо конкретизувати категорію «облікова інформація» та розглянути процес забезпечення нею системи обліку відтворюваних економічних ресурсів підприємства. Інформацію бухгалтерського обліку використовують як зовнішні, так і внутрішні користувачі. Систему бухгалтерського обліку регулює Міністерство фінансів України на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку, а її побудову визначає наказ керівника про облікову політику підприємства.

Варто зазначити, що облікова інформація надходить до системи обліку, де обробляється згідно з вимогами чинного законодавства, фіксується у відповідних формах документів, облікових регістрах (залежно від обраної системи оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності), на відповідних рахунках робочого плану рахунків підприємства тощо. Облікову інформацію зводять у показники, які використовують для заповнення обов'язкових форм фінансової звітності та проведення аналізу зовнішніми користувачами. Якщо бракує звітної інформації для здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень, фахівці підприємства можуть додатково розробляти внутрішні форми звітів.

Систематизація та узагальнення економічної літератури [57; 61; 146; 182; 193; 195—197] дали змогу уточнити економічну сутність категорії «облікова інформація» та розкрити її зв'язок із системою обліку відтворюваних економічних ресурсів. На підставі проведеного аналізу доцільно визначати категорію

«облікова інформація» як сукупність економічних даних про господарські факти, явища й процеси, що відбулися на підприємстві, надійшли до системи обліку для обробки відповідно до загальноприйнятих положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою її подальшого зберігання, формування певних показників і використання їх для прийняття ефективних управлінських рішень. Зокрема, керівник може розширювати коло показників внутрішньої інформації та порівнювати зовнішні показники підприємства з відповідними економічними показниками в галузі.

У системі бухгалтерського обліку під впливом теоретичних, методологічних, організаційних та методичних процедур первинні дані перетворюються на звітні показники. Розширення меж підготовки облікової інформації охоплює процеси збирання, своєчасної обробки та формування даних за встановленими правилами, нормами та вимогами традиційної системи обліку. Це вимагає кваліфікованого та професійного вирішення комплексу завдань з метою опанування та якісного представлення облікової інформації.

Отримання достовірної облікової інформації, яка всебічно та повно характеризує вартість відтворюваних необоротних ресурсів, ускладнюється внаслідок часткового визнання їх об'єктів у системі бухгалтерського обліку.

Дані щодо категорії «відтворювані економічні ресурси» повинні формуватись у податковій та обліковій системах, тобто на макрорівні (держава) та мікрорівні (підприємство). Об'єднання цих систем недоречне, оскільки вони регламентуються різними законами й стандартами, а їх кінцеві цілі істотно відрізняються. Економіст М. Я. Дем'яненко пропонує уніфікувати існуючі економіко-правові системи таким чином, щоб до системи бухгалтерського обліку включити додаткові фіскальні функції та залишити «податковий і бухгалтерський облік» [198, с. 11—12]. Неможливо погодитися з М. Я. Дем'яненко, оскільки в нормативній літературі немає поняття «податковий облік», не визначено його науково-обґрунтовану методологію, яка потрібна для розробки такого виду обліку, і відсутня й сама методика його ведення.

Організацію процесів виробництва на підприємстві, управління економічними ресурсами та їх відтворенням взагалі неможливо уявити без забезпечення достовірною інформацією системи обліку та аналізу. На наш погляд, таке забезпечення має відбуватися за схемою, поданою на рис. 2.4.

УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНИМИ РЕСУРСАМИ ТА ЇХ ВІДТВОРЕННЯМ

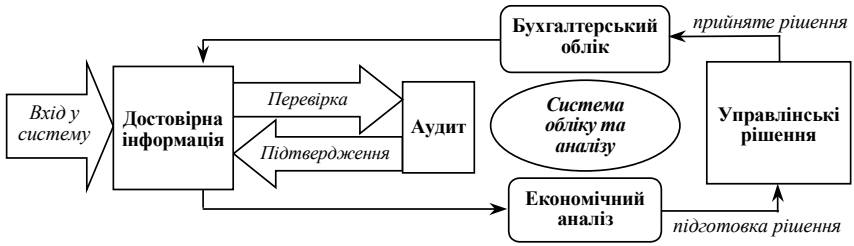


Рис. 2.4. Забезпечення системи обліку та аналізу достовірною інформацією з метою управління економічними ресурсами (розробка автора)

Варто зазначити, що кожна система має вхід і вихід. На вхід системи обліку та аналізу щодня надходить інформація про економічні ресурси, господарські факти, явища й процеси, наприклад, технологічні, що відбулись у виробничій діяльності підприємства тощо.

Ця економічна інформація обробляється в блоці «Бухгалтерський облік» системи відповідно до вимог чинного законодавства та перевіряється фахівцями зовнішнього аудиту або внутрішнього контролю. Перевірка облікової інформації дає змогу підтвердити її достовірність. Достовірна інформація надходить до блоку «Економічний аналіз» системи обліку та аналізу, де формується в певні показники. Проведення фахівцями аналізу результатів відтворення економічних ресурсів підприємства може здійснюватися за визначеними критеріями оцінювання якості, а отримана інформація — надходити на вихід системи обліку та аналізу. Така інформація сприятиме підготовці та прийняттю оптимальних управлінських рішень керівництвом щодо якості відтворення економічних ресурсів. Однак недосконалість законодавчої бази, що регулює ведення бухгалтерського обліку, призвела до відсутності як самого трактування категорії «відтворювані економічні ресурси», так і невизнання її окремих видів обліковими категоріями.

Як об'єкт наукового пізнання інформаційна система обліку відтворюваних економічних ресурсів буде представлена у вигляді динамічної, відкритої керованої системи. Перевагами такої системи є синергетичний ефект, який може виникати між пов'язаними елементами в результаті їх поєднання, інтеграції, тісної взаємодії, функціонального впорядкування та узгодження.

Облікова інформація за видами необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів потребує обробки в режимі поточного часу та швидкого проведення аналізу для цілей оперативного управління. Важливе значення для управління процесом відтворення необоротних ресурсів має їх облікове визнання в обліково-аналітичній системі підприємства, що дає змогу узагальнити та використати всю наведену облікову інформацію щодо цих видів ресурсів.

Автори І. А. Бігдан, С. Г. Кравченко визначили, що поняття «економічна сутність» є об'єктивним, а «облікове визнання» є суб'єктивним [199, с. 85—86].

Обґрунтування потреби в забезпеченні користувачів на макрота мікрорівнях обліковою інформацією щодо видів відтворюваних економічних ресурсів вимагає їх облікового визнання в обліково-аналітичній системі підприємства. Як уже зазначалося, такі види відтворюваних економічних ресурсів, як об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, відображаються в традиційній системі бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, поза увагою науковців ще й досі залишаються питання визнання та відображення в обліку потенціалу інтелектуальних ресурсів підприємств за статтями балансу в складі необоротних нематеріальних активів. Розглянемо процес формування облікової інформації за ідентифікованими видами відтворюваних економічних ресурсів, які визнаються в традиційній системі обліку. Нагадаємо, що до видів відтворюваних ресурсів належать необоротні активи підприємства. Зміст терміна «необоротні активи» в Україні розкриває розділ балансу, у якому відображують основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи.

*Напрями теоретичного дослідження
відтворюваних економічних ресурсів*

Наявність, повнота, оперативність та якість інформації є необхідною умовою проведення поглибленого аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Тому створенню діагностичного інструмента мають передувати основні теоретичні напрями дослідження відтворюваних економічних ресурсів, визначення особливостей яких сприятиме всебічному формуванню повних і достовірних даних. Назвемо ці напрями.

Перший напрям. Визначення економічної сутності категорії «відтворювані економічні ресурси» на законодавчому рівні, забезпечення формування й надання підприємствами звітних даних щодо вартості цих видів ресурсів. Огляд п. 3.2 П(С)БО 7 «Основ-

ні засоби», де визначено категорію «невідтворювані економічні ресурси», особливості обліку якої регулюються іншими положеннями бухгалтерського обліку та Податкового кодексу [144], зокрема ст. 146 «Визначення вартості об'єктів амортизації» і ст. 147 «Облік операцій із землею та її капітальним поліпшенням», зайвий раз підтверджує наявність гострої потреби в запровадженні на мікро- й макрорівні терміна «відтворювані економічні ресурси» та виокремленні груп ресурсів, що не є об'єктами амортизації. Тому пропонується ввести на мікрорівні в П(С)БО 7 «Основні засоби» новий термін «відтворювані економічні ресурси» та визначити його економічний зміст у редакції, наданій нами в п. 1.1 (с. 26).

Особливості обліку й методологічні засади формування даних щодо відтворюваних економічних ресурсів, до складу яких увійдуть групи основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здатних до відтворення, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи».

Другий напрям. Ідентифікація та визнання в обліку категорії «відтворювані економічні ресурси», використання критеріїв кількісного оцінювання для оцінки й відображення в обліку вартості їх об'єктів. На жаль, традиційна система бухгалтерського обліку дає лише розрізнені економічні дані щодо вартості окремих видів і груп матеріальних і нематеріальних активів, які практично є неповною сукупністю об'єктів відтворюваних економічних ресурсів. Це ускладнює процедуру формування та отримання користувачами повної й об'єктивної вихідної інформації для проведення економічного аналізу таких ресурсів. Традиційна вартісна оцінка, процедура проведення якої здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства, характеризує об'єкти відтворюваних економічних ресурсів лише частково.

Третій напрям. Використання під час побудови інформаційної системи різнобічної економічної інформації з метою охоплення аналізом усієї сукупності різноманітних даних щодо відтворюваних економічних ресурсів. Це сприятиме успішному розв'язанню так званої інформаційної проблеми, що виникає не лише внаслідок браку інформації про ці ресурси, а й у зв'язку з обмеженням кола її поширення та використання. Водночас немає сенсу приховувати інформацію щодо основних економічних показників підприємства, яке працює нормально.

Саме тому потрібно розробити модель системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, яка дасть змогу повноцінно оцінити вартість і визначити якість їх об'єктів, провести всебічний аналіз і повідомити керівництво підприємства про рівень відтворення таких ресурсів тощо. На практиці взагалі бракує економічної інформації щодо якості сукупного інтелектуального потенціалу працівників, незважаючи на широке використання результатів їхньої інтелектуальної діяльності. Шкода, але в податковій системі й системі бухгалтерського обліку такі відомості відсутні, хоча можливість визначити та підтримати належний рівень потенціалу працівників забезпечує зростання внутрішньо створеного гудвілу й вартості підприємства.

Для комплексного оцінювання сукупного інтелектуального потенціалу персоналу та управління його якістю на підприємстві до складу інформаційної системи доцільно включити критерії якісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів. Це, своєю чергою, потребує запровадження механізму управління якістю інтелектуального потенціалу персоналу та спрямування дій керівництва на:

- визначення рівня відповідності інтелекту персоналу умовам і вимогам до якості виробничого процесу на підприємстві;

- підтримання та забезпечення належної якості персоналу, що передбачає цілеспрямовану діяльність керівництва й відповідних підрозділів підприємства в напрямі поліпшення кадрової політики, підготовки й прийняття ними зважених рішень.

Оскільки якість персоналу як інтелектуальної складової відтворюваних економічних ресурсів залежить від рівня освіти, її забезпечення здійснюється шляхом поступового зростання професійної компетентності, ціннісної орієнтації, соціальної спрямованості й придатності кожної людини задовольняти потреби окремого підприємства й суспільства загалом. Категорію «якість» можна трактувати як абсолютну оцінку; як властивість предмета, об'єкта, явища; як відповідність призначенню, вартості або стандартам. Наприклад, якість освіти передбачає відповідність її рівня освітнім стандартам.

До речі, інформацію, що використовується в аналізі, подають переважно у формі показників.

Четвертий напрям. Узагальнення сукупності кількісних і якісних показників, використання яких дасть змогу об'єктивно й усебічно дослідити об'єкти відтворюваних економічних ре-

сурсів та істотно збагатити результати їх аналізу. Поглиблені дані вкрай потрібні для інформаційного наповнення та складання різних форм внутрішньої (управлінської) й зовнішньої (фінансової, податкової, статистичної, спеціальної) звітності. Для цього доцільно враховувати не лише існуючий у бухгалтерському обліку поділ необоротних ресурсів за групами та аспекти традиційного (вартісного) проведення аналізу таких об'єктів. Пропонується спочатку визнати в обліку категорію «відтворювані економічні ресурси», а потім урахувати аспекти комплексного (вартісного та якісного) аналізу цих ресурсів, обґрунтовані автором.

Поглиблена аналітична інформація щодо відтворюваних економічних ресурсів вкрай потрібна як підприємству, так і державі. Утім, нині система бухгалтерського обліку не повністю забезпечує користувачів вихідними даними, необхідними для складання різних форм звітності та формування певних економічних показників. Так, якість інтелектуального потенціалу працівників є прихованою описовою інформацією, яку можна використати під час проведення поглибленого й змістовного аналізу. Але попередньо треба трансформувати таку інформацію з допомогою, наприклад, методів нечіткої логіки в числові значення.

Під час розробки моделі системи прогностного аналізу відтворюваних економічних ресурсів доцільно використати показник економічної доданої вартості (Economic Value Added, EVA), за допомогою якого можна опосередковано оцінювати результати діяльності як загалом по підприємству, так і по кожному окремому працівникові. На популярність застосування в економічному аналізі показника доданої вартості підприємства вказує й П. Друкер. Він наголосив на необхідності створення інструмента, що наочно характеризуватиме сукупну продуктивність факторів виробництва [184, с. 159—160]. Позитивне значення показника доданої вартості формується за умов перевищення величини економічного прибутку, отриманого підприємством, над собівартістю його боргу й капіталу разом узятих [200, с. 20]. Для забезпечення керівництва адекватною інформацією щодо продуктивності праці персоналу необхідно використати дані про прибуток від операційної діяльності, отриманий підприємством. Розподіл прибутку між усіма учасниками, задіяними у виробничому процесі, з урахуванням критеріїв якісного оцінювання дасть змогу визначити частку внеску кожного працівника.

П'ятий напрям. Перевірка повноти й правильності нарахування податків за критеріями оцінювання вартості відтворюваних економічних ресурсів, визначеними в податковій системі згідно з вимогами Податкового кодексу [144], та відповідності цим вимогам бази оподаткування, сформованої підприємством; створення системи контролю таких ресурсів, засобами якої буде перевірятися та підтверджуватися якість облікових даних:

— відповідність вартості відтворюваних ресурсів, що амортизуються, установленим критеріям оцінки та правильність ведення їх обліку;

— достовірність нарахування сум амортизації на об'єкти відтворюваних економічних ресурсів за видами матеріальних основних засобів і нематеріальних активів та своєчасність списання цих сум на витрати.

Сучасна парадигма запропонованих напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку відтворюваних економічних ресурсів потребує теоретичних розробок і модифікації з їх урахуванням традиційної системи бухгалтерського обліку з метою набуття нею нових якісних ознак. Прийняття обґрунтованих управлінських рішень неможливо уявити без своєчасного забезпечення користувачів достовірними обліковими даними, які в умовах розвитку інформаційного суспільства набувають стратегічного значення та потребують усе більш змістовного наповнення та розширеного представлення.

Облікова політика підприємства

В умовах кризових явищ, посилення конкуренції виникає нагальна потреба в обробці облікових даних у режимі поточного часу та швидкому отриманні аналітичних узагальнень для оперативного прийняття управлінських рішень. Якісна та своєчасна обробка облікових даних залежить від належної організації та автоматизації обліку на підприємстві. Завдяки раціонально організованому обліку можна успішно вирішувати проблеми ефективного управління економічними ресурсами, основним та інтелектуальним капіталом.

На жаль, вітчизняні підприємства потребують нині фінансового оздоровлення та забезпечення належної організації обліку. Так, за статистичними даними [9, с. 61; 10, с. 59] незначна частка грошових коштів у структурі оборотних активів підприємств за період 2000—2009 рр. становила в середньому лише 5,8 %. Це гальмує процес відтворення необоротних активів, свідчить про погіршення фінансового стану вітчизняних підприємств і зниження їх платоспроможності.

Модифікація системи бухгалтерського обліку шляхом раціонального вирішення питань облікової політики сприятиме зміцненню ресурсного потенціалу вітчизняних підприємств і зростанню їх конкурентоспроможності.

Механізм дії конкурентоспроможності, яка є регулятором господарських процесів, виявляється шляхом суперництва між підприємствами за кращі, економічно вигідніші умови виробництва й реалізації товарів (робіт, послуг), отримання значного прибутку, зниження витрат виробництва шляхом застосування дієвої стратегії, прогнозів і продуманої облікової політики. Конкурентоспроможність підприємства є його здатністю створювати, виробляти й продавати товари та послуги, цінові й нецінові якості яких привабливіші, ніж в аналогічній продукції конкурентів [201]. Конкурентоспроможність містить порівняльну характеристику та комплексну оцінку стану важливих параметрів підприємства щодо обраних стандартів [202, с. 27] і залежить від досвіду формування матеріальних і нематеріальних активів на основі гармонізації спільних із споживачем інтересів [203, с. 92]. Важливим показником оцінювання рівня конкурентоспроможності є показник вартості підприємства, або його гудвіл. Так, науковець А. А. Пересада визначає гудвіл як умовну вартість ділових зв'язків підприємства та вартість його нематеріальних активів [204, с. 138].

До переваг кожного підприємства можна віднести рівень професіоналізму його керівництва, ефективну організацію системи бухгалтерського обліку, унікальні програми підготовки фахівців, удадо розташовані ринки збуту, рекламу тощо. Необхідність зростання та зміцнення конкурентних переваг підприємства на ринку вимагає від керівника ефективної організації облікового процесу та передбачає вирішення низки питань з розробки облікової політики, яка впливає на формування всієї облікової системи підприємства.

Облікова політика визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] як сукупність принципів, методів і процедур, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Відповідно до ст. 8 зазначеного Закону, встановлення облікової політики на підприємстві належить до компетенції керівника (власника), який зобов'язаний створити умови для повного та достовірного відображення всіх господарських операцій у системі бухгалтерського обліку.

Наказ про облікову політику підприємства повинен містити згідно з Листом Мінфіну України Про облікову політику [205]

інформацію щодо: застосування методів оцінювання вибуття запасів; періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; обраних методів амортизації необоротних активів; вартісних ознак предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; особливостей ведення обліку з використанням класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку тощо.

Повноваження керівника щодо встановлення облікової політики та організації обліку на підприємстві реалізуються на практиці шляхом вибору та затвердження в наказі про облікову політику переліку методів оцінювання та облікових процедур, які обираються відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положень бухгалтерського обліку, інших чинних документів. Тому на підприємстві будь-якої форми власності, зокрема й державної, мають бути визначені та сформовані джерела інформації, які регулюють його діяльність (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

ДЖЕРЕЛА ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА (ФРАГМЕНТ)

Джерела інформації	Призначення інформації
1	2
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [160]	Визначає порядок виправлення помилок та необхідність повторного оприлюднення виправлених звітів
П(С)БО 7 «Основні засоби» [136]	Розкриває порядок визнання та оцінювання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, нарахування амортизації за групами, переоцінки їх об'єктів, зменшення корисності, вибуття тощо
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143]	
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [206]	Визначає перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, методи створення резерву сумнівних боргів, створення та оцінювання дебіторської заборгованості тощо
П(С)БО 16 «Витрати» [207]	Визначає складові та суму витрат, відображених в обліку, за рахунок зменшення додаткового капіталу

1	2
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [151]	Характеризує підприємства, що об'єдналися, і визначає термін корисного використання гудвілу, який виник у результаті цієї події

Модифікація системи бухгалтерського обліку здійснюється шляхом належної організації облікового процесу за обраною ділянкою, планування його вдосконалення та розвитку для комплексного управління ресурсами з урахуванням особливостей виду економічної діяльності, до якої належить підприємство.

Своєчасному вирішенню питань модифікації системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами чинного законодавства сприятиме науковообґрунтований підхід до вибору фахівцями елементів організаційної побудови облікової системи. Суттєвою ознакою внутрішньої побудови системи є її зв'язки між структурними елементами, які характеризуються напрямом, силою й характером дії [208, с. 17]. У процесі їх дослідження враховують взаємодію, суттєвість і різноманітність типів зв'язків.

Елементами організаційної системи є завдання, пов'язані з працівниками та економічними ресурсами [183, с. 345]. Обирають елементи організаційної системи із сукупності альтернативних варіантів — за формою ведення обліку, формою побудови бухгалтерської служби, типом структури апарату бухгалтерії, методами оцінювання ресурсів тощо. Між обраними елементами виникають зв'язки та обмін інформацією. Такий вибір впливає на побудову всієї облікової системи підприємства, здійснюється він з урахуванням мінливості зовнішнього середовища, особливостей фінансово-господарської діяльності та затверджується наказом про облікову політику. Основною метою облікової політики є забезпечення власників підприємства й користувачів фінансової звітності достовірною інформацією про його фінансовий стан, ресурси та результати діяльності для прийняття ними виважених управлінських рішень.

Питання формування оптимальної облікової політики розглядали такі вітчизняні науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, В. П. Грузінов, П. Житний, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, В. В. Сопко, А. Е. Фукс, М. Г. Чумаченко та ін. Пропозиції вітчизняних науковців щодо сутності та етапів формування облікової політики підприємства наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРІВ ЩОДО СУТНОСТІ ТА ФОРМУВАННЯ
ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Автор, джерело інформації	Пропозиції авторів щодо сутності облікової політики та етапів її формування на підприємстві
1	2
Верига Ю. А. [209]	Поділяє обов'язкову для застосування на підприємстві частину облікової політики на десять елементів, кожний з яких пов'язує з нормативно-правими джерелами, які регулюють питання організації обліку на підприємстві (с. 10—11)
Грузінов В. П. [210]	Уважає, що облікова політика — це сукупність обраних способів обліку наявності й руху основних виробничих засобів (с. 154)
Житний П. [211]	Пропонує формувати облікову політику в сім етапів, а саме, за організаційним, підготовчим, етапом визначення зовнішніх умов і процесів, етапом формування чинників внутрішнього середовища, етапом вибору елементів облікової політики за об'єктами, етапом інформаційного забезпечення, заключним етапом (с. 7)
Кужельний М. В. [212]	Пропонує вживати заходи для вдосконалення обліку на підприємстві та неодмінно відображати їх в наказі про облікову політику. Брати участь у розробці цих заходів належить не лише бухгалтерії, а й усім економічним і технічним службам підприємства (с. 49)
Сопко В. В. [42]	Уважає, що мета облікової політики — забезпечити користувачів достовірною інформацією про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для прийняття управлінських рішень (с. 386)

Пропозиції науковців, викладені в таблиці 2.4, потребують узагальнення та уніфікації процедури підготовки проекту наказу про облікову політику підприємства, визначення оптимальної кількості етапів його формування та включення, крім обов'язкових елементів тих, які залежать від специфіки та виду економічної діяльності. Поліпшення економічної ситуації в Україні певною мірою залежить від рівня системного підходу до впорядкування та розширення меж облікових даних.

Розробка теоретичних засад наукового прогнозування є актуальним питанням для розвитку бухгалтерського обліку. Пропонується не введення нових об'єктів у традиційну систему бухгалтерського обліку, а розширення меж обліково-економічної інформації щодо вже існуючих видів економічних ресурсів, склад яких та їх взаємодія зумовлені неперервним процесом руху та відтворення основних факторів виробництва й розвитком продуктивних сил.

Отже, побудова прогнозних моделей обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів є підґрунтям формування інформаційного забезпечення процесу управління об'єктами таких видів ресурсів, як системною категорією. Створення та об'єднання моделей у системі обліково-аналітичного забезпечення дасть реальну можливість оцінити й проаналізувати відповідні види економічних ресурсів, здатних до відтворення, і повноцінно управляти ринковою вартістю вітчизняного підприємства.

2.3. Інформаційне моделювання обліку об'єктів відтворюваних економічних ресурсів

Інформаційні моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів

Результатами проведення в розділі 1 структурного аналізу категорії «відтворювані економічні ресурси як системи є обґрунтування поділу їх об'єктів за видами (рис. 1.2), визначення чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, які впливають на ці види ресурсів. Потенційні можливості підприємства, або внутрішньо створений гудвіл, формується під впливом багатьох факторів. Під факторами розуміють ті сили та інструменти впливу, які формують бажаний рівень якості відтворюваних економічних ресурсів підприємства. Визначено також місце ідентифікованих видів економічних ресурсів, здатних до відтворення в системі обліку. Зроблено класифікацію або будову відтворюваних економічних ресурсів за видами та групами в бухгалтерському обліку (рис. 1.11).

З огляду на це, для вирішення проблеми ефективного відтворення економічних ресурсів доцільно розробити інформаційні моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів, які ґрунтуються на засадах організації таких ресурсів з позиції складових традиційної системи бухгалтерського обліку. Організація обліку

має ґрунтуватися на розробленій методології, що забезпечує планомірний, науково обґрунтований розвиток технічних засобів і методів автоматизованої обробки облікової інформації [213, с. 148, 150].

Системні перетворення економіко-правового середовища в нашій країні привели до формування двох систем — податкової та облікової, однак ще й досі цей процес залишається незавершеним і потребує доробок і змін. Вітчизняна облікова система відрізняється методологічно, методично та організаційно від облікових систем зарубіжних країн.

Методологічні відмінності облікових систем різних країн зумовлені різною правовою базою, традиціями й практичним досвідом. Методичні відмінності в організації обліку різних країн пов'язані з суб'єктивними бухгалтерськими звичками, зокрема характером професійної підготовки кадрів.

Організаційні відмінності обліку кожної країни зумовлені формами власності, структурою управління, спеціалізацією й концентрацією виробництва. Доцільність організації вітчизняної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання підкреслювала економіст Н. Цветкова в праці [214]. Організацію бухгалтерського обліку, на думку вчених В. В. Сопко, О. В. Сопко [215, с. 218], можна визначити як систему методів, способів і заходів, що сприяють процесу оптимального функціонування та подальшого розвитку підприємства.

Відтепер необхідно перейти до проектування інформаційної моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів. Вибір виду та складності моделі залежить від зростання різноманіття й складності людської діяльності. Обираємо *змістовну модель*, яка є способом відображення ідентифікованих видів відтворюваних економічних ресурсів в обліку. Обліковий процес як технологічна сукупність на будь-якому підприємстві складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. На кожному етапі формуються такі основні об'єкти організації облікового процесу, як:

- облікові номенклатури;
- матеріальні носії облікової інформації (форми первинних документів);
- технологія облікового процесу;
- забезпечення облікового процесу носіями інформації, технічними засобами тощо.

Визначимо види робіт, які здійснюються на кожному з трьох етапів.

На етапі первинного обліку формують ґрунтовний перелік відібраних облікових номенклатур і форм первинних документів, за якими бажано навести короткі рекомендації щодо їх призначення, порядку складання й використання, скомпонувати альбом форм первинних документів тощо.

На етапі поточного обліку складають переліки облікових номенклатур — реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, графіки документообігу, зведені графіки документообігу, альбоми форм носіїв облікових реєстрів тощо.

На етапі підсумкового обліку складають баланс періоду, для чого використовують оборотну, оборотно-сальдову відомість тощо.

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом господарської діяльності конкретного підприємства, вимогами керівництва до облікової інформації, потребами в контролі та оцінюванні діяльності за даними економічного аналізу.

Проектування інформаційної моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів передбачає проведення процедур з організації обліку відтворюваних економічних ресурсів.

Так, проектування **на первинному етапі** необхідно розпочинати з вибору об'єктів організації та складання їх переліку. Об'єкти організації первинного обліку на підприємстві становить економічна інформація, або облікові номенклатури.

З'ясуємо особливості організації обліку відтворюваних економічних ресурсів за видами основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів на первинному етапі, які зумовлені рухом ресурсів у процесі їх надходження на підприємство. Зокрема, сформуємо перелік економічної інформації, який визначає показники для нарахування амортизації відтворюваних економічних ресурсів за видами. Економічну інформацію щодо первісної вартості об'єкта, терміну його корисного використання, ліквідаційної вартості, цінового критерію (для основних засобів та інших необоротних матеріальних активів) — дорогоцінні або малоцінні, методу нарахування амортизації та дати введення об'єкта в експлуатацію фахівці підприємства обирають із сукупності альтернативних елементів і відображують у проекті наказу про облікову політику підприємства.

Нами запропоновано перелік економічної інформації (облікових номенклатур), яка необхідна для організації та ведення обліку відтворюваних економічних ресурсів за видами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**ПЕРЕЛІК ОБЛІКОВИХ НОМЕНКЛАТУР
НА ЕТАПІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ
ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ, ЗДАТНИХ ДО ВІДТВОРЕННЯ**
(назва ділянки обліку)

№ з/п	Характеристика економічної інформації, яка необхідна для організації обліку	Призначення інформації (для чого потрібні дані)	Вимірники вартісні, грн.	У яких носіях інформації фіксуються
1	2	3	4	5
1	Первісна вартість об'єкта необоротного активу	Для ведення обліку: — основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби»; — інших необоротних активів на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; — нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи»	+	— Рахунок-фактура, банківська виписка за субрахунками 311, 312; — статутні документи; — договір, акти виконаних робіт; — вексель; — податкова накладна; — довіреність; — чек касовий, товарний, прибуткова накладна
2	Метод нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів	Для розрахунку норми нарахування амортизації	—	Наказ про облікову політику підприємства та додаток до нього з переліком основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів за групами з установленням методів нарахування амортизації, терміну експлуатації та ліквідаційної вартості щодо кожного об'єкта.
3	Термін корисного використання	Те саме	—	Ліквідаційна вартість нематеріальних активів порівнюється до нуля, крім випадків, визначених п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [41]

Закінчення табл. 2.5

1	2	3	4	5
4	Ліквідаційна вартість об'єкта необоротного активу	Те саме	+	Те саме
5	Дата введення об'єкта необоротного активу в експлуатацію	Для нарахування амортизації з певного місяця (дати)	-	Розпорядчий документ керівника підприємства про передачу об'єкта в експлуатацію: — розпорядження (наказ); — службова записка; — акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1); — акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (форма № НА-1)
6	Податкові норми амортизації за групами основних засобів	Для ведення аналітичного обліку об'єктів основних засобів	-	Наказ про облікову політику підприємства та додаток до нього, де визначено застосування методів нарахування амортизації основних засобів за податковими нормами та методом
7	Реєстрація основних засобів і нематеріальних активів за місцями їх знаходження (експлуатації)	Групування об'єктів основних засобів за місцями їх знаходження та за матеріально-відповідальними особами з метою ведення обліку	+	Розпорядчий документ керівника про передачу об'єкта основних засобів в експлуатацію у цех (відділ) і закріплення їх за матеріально-відповідальними особами. Інвентарний список основних засобів (форма № ОЗ-9) Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів (форма № НА-4)

Після складання переліку *облікових номенклатур* слід перейти до вибору носіїв облікової інформації та складання переліку форм первинних документів, у яких фіксується економічна інформація, необхідна для організації обліку відтворюваних економічних ресурсів і нарахування амортизації за кожним видом. Для організації обліку основних засобів відповідно до п. 5 наказу Міністерства Фінансів України «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» [216] підприємства мають використовувати первинні форми документів, перелік яких не надається. У рамках державної програми переходу країни на міжнародну систему обліку й статистики було затверджено типові форми для ведення обліку та списання об'єктів:

— основних засобів, які належать підприємствам [217];

— основних засобів, які належать установам та організаціям, фінансування яких здійснюється за рахунок державного або місцевих бюджетів [218];

— права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, які придбані та створені підприємствами будь-якої форми власності [219].

Нами запропоновано перелік носіїв облікової інформації, зокрема типових форм первинних документів, які доцільно використати для організації облікового процесу відтворюваних економічних ресурсів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

ПЕРЕЛІК ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ, ЗДАТНИХ ДО ВІДТВОРЕННЯ

(назва ділянки обліку)

№ з/п	Назва форми документа	Номер типової форми	Призначення документа
1	2	3	4
Документи з обліку об'єктів основних засобів			
1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	№ ОЗ-1	Для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і введення їх в експлуатацію
2	Акт приймання-здавання відремонттованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів	№ ОЗ-2	Для оформлення основних засобів з ремонту, реконструкції та модернізації

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
3	Акт на списання основних засобів	№ ОЗ-3	Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) у разі повного або часткового їх списання
4	Інвентарна картка обліку основних засобів	№ ОЗ-6	Для ведення обліку всіх видів основних засобів, а також групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, мають те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість
5	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	№ ОЗ-7	Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів
6	Картка обліку руху основних засобів	№ ОЗ-8	Для реєстрації основних засобів за класифікаційними групами
7	Інвентарний список основних засобів	№ ОЗ-9	Для реєстрації основних засобів за місцями їх знаходження, експлуатації
8	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	№ ОЗ-15	Для визначення будівельними організаціями суми амортизації основних засобів, яка підлягає нарахуванню в звітному місяці
Документи з обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів			
9	Акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	№ НА-1	Для зарахування до складу нематеріальних активів окремих придбаних і створених об'єктів права інтелектуальної власності та введення їх в експлуатацію підприємствами будь-якої форми власності

Закінчення табл. 2.6

1	2	3	4
10	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів	№ НА-2	Для ведення аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності та групи цих об'єктів, які надійшли до особи, відповідальної за їх експлуатацію в одному календарному місяці
11	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів	№ НА-3	Для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів у разі їх списання, ліквідації
12	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів	№ НА-4	Для ресстрації даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за їх використання

Форми документів первинного обліку з урахуванням їх великої кількості та різноманітності групують в альбоми документів за кожною обліковою ділянкою.

Проектування *на поточному етапі* визначає аналітичний та синтетичний облік відтворюваних економічних ресурсів за видами. Форми документів для ведення поточного обліку відтворюваних економічних ресурсів регулює наказ № 356 від 29.12.2000 р. [220].

Для організації обліку складається економіко-правова *класифікація відтворюваних економічних ресурсів за видами*, або групування за різними ознаками відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Облік об'єктів основних засобів, які здатні до відтворення, ведуть за восьми групами, об'єктів інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів — за сімома групами.

Як підкреслювався, синтетичний облік відтворюваних економічних ресурсів передбачає відображення його об'єктів за видами на відповідних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи». Аналі-

тичний облік ведеться окремо за кожним об'єктом основних засобів і нематеріальних активів відповідно до п. 7 П(С)БО 7, п. 5 П(С)БО 8 та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [221].

Подальший поділ відтворюваних економічних ресурсів у межах окремих груп регулюється різними нормативними актами, робочим планом рахунків і залежить від необхідності деталізації господарської діяльності за ділянками обліку на кожному підприємстві. Доцільно скористатися запропонованою таблицею 2.3 для проектування інформаційної моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів, тобто належної організації їх обліку на поточному етапі. Це сприятиме постійній підтримці їх об'єктів у працездатному стані, забезпеченню ефективного використання, своєчасній заміні та оновленню об'єктів основних засобів.

Оновлення основних засобів економіст Л. М. Хоменко [222, с. 140] визначає як сукупність процесів технічного переозброєння, реконструкції й розширення наявних або спорудження нових виробничих об'єктів на новій технічній основі, тобто в межах розширеного відтворення.

Групувати відтворювані економічні ресурси пропонується за такими ознаками:

- сукупність спільних технічних характеристик, функціональне призначення, умови використання об'єктів;
- ознака виду економічної діяльності (галузева);
- ознака належності підприємству (власні, орендовані);
- види економічної діяльності тощо.

В епоху нової економіки, спрямованої на інноваційний розвиток, збереження та економне витрачання матеріальних ресурсів особливо привабливими є інтелектуальні ресурси, раціональне використання та відтворення яких сприятиме підвищенню їх якості, зростанню вартості інтелектуального капіталу та гудвілу підприємства. У сучасних умовах господарювання важливе значення мають кваліфікація й практичні навички персоналу вищої ланки, їх уміння оцінити загальні й специфічні принципи та форми ведення обліку, визначити напрями подальшої діяльності та розвитку підприємства, запропонувати керівнику виважені управлінські рішення.

З метою вдосконалення організації обліку на підприємстві запропоновано виокремити із сукупності відтворюваних економічних ресурсів види інтелектуальних ресурсів, які мають стратегічне значення для підприємства і поділяються на інтелектуальний потенціал працівників й результати їхньої розумової праці, які відображують у складі нематеріальних активів підприємства.

Запропонована класифікація нематеріальних об'єктів інтелектуальної власності, які сформовано за групами та субрахунками (рис. 2.5) передувє розробці робочого плану рахунків за ділянкою «відтворювані нематеріальні ресурси». Під час формування цієї класифікації використано таблицю 2.6 і структуру, розроблену автором (рис. 1.12).

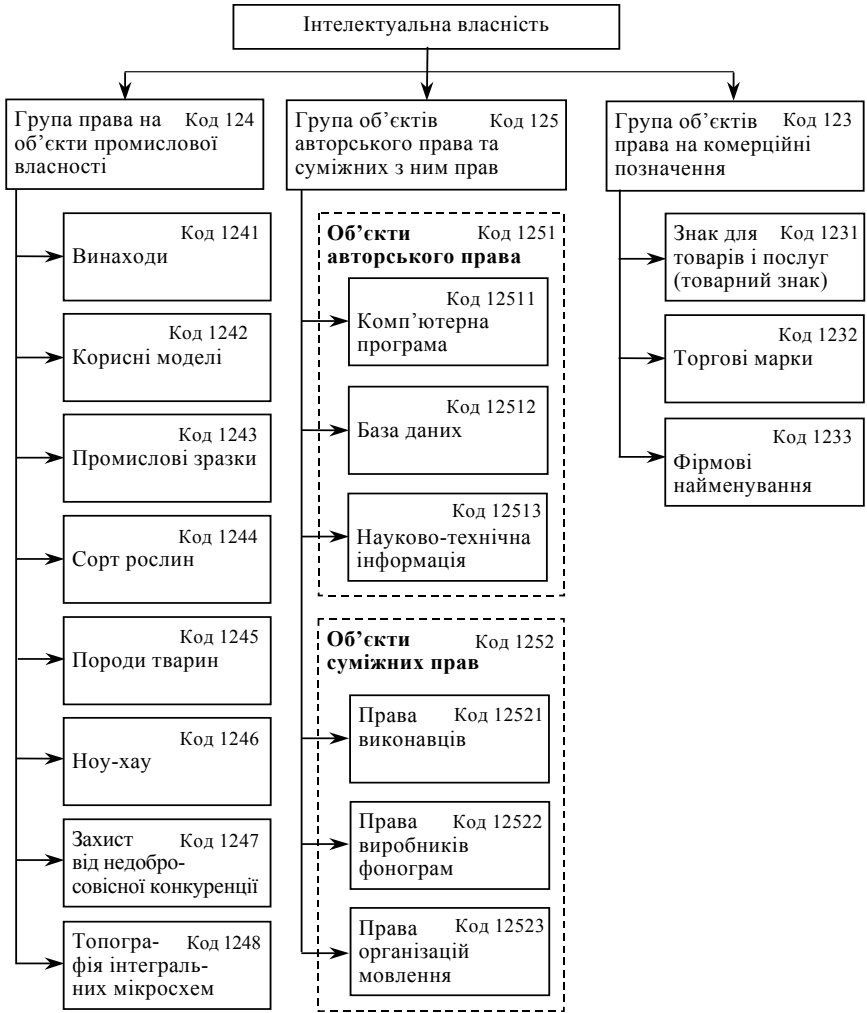


Рис. 2.5. Групування нематеріальних об'єктів інтелектуальної власності за групами та субрахунками (розробка автора)

Для складання робочого плану рахунків підприємства використовують типовий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [223].

Розробкою робочого плану рахунків на підприємстві займається фахівець з обліку. Субрахунки використовуються підприємством з урахуванням потреб управління та можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків). Однак інструкція щодо застосування типового плану рахунків вимагає збереження вже затверджених кодів (номерів) субрахунків. Так, вітчизняні підприємства можуть самостійно вводити нові субрахунки (рахунки) третього порядку. Затверджується робочий план рахунків наказом керівника підприємства.

Вирішення проблеми організації обліку відтворюваних економічних ресурсів — актуальне й важливе в сучасних умовах господарювання. Це сприятиме задоволенню потреб суспільства в різних видах продукції (робіт, послуг), своєчасному забезпеченню виробничого процесу якісними відтворюваними економічними ресурсами. Вирішення питань організації їх обліку на поточному етапі включає процедуру складання робочого плану рахунків, розробку форм таблиць робочого плану рахунків і цифрового кодифікатора для раціонального управління діяльністю підприємства.

Дослідження, проведене у підрозділі 2.1, та огляд наукових робіт [224, с. 62—69; 225, с. 3; 226, с. 99] показали, що господарську діяльність підприємств можна організувати з використанням ручних або машинних засобів обробки облікової інформації. Від обраної підприємством на поточному етапі ручної або машинної форми організації обліку залежить швидкість обробки та формування фахівцями облікової інформації. Наприклад, машинна форма обробки інформації на підприємстві передбачає формування робочого плану рахунків у формалізованому вигляді. Для зручності його підготовки запропоновано табличну форму робочого плану рахунків (табл. 2.7), яку розроблено з урахуванням вимог чинного законодавства [36; 221; 223], рекомендацій В. П. Завгороднього, наведених у праці [225, с. 93—95], і потреб підприємства в організації кожної облікової ділянки машинним способом.

Таблиця 2.7

РОБОЧИЙ ПЛАН РАХУНКІВ ДЛЯ ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ (ФРАГМЕНТ)
 (назва дляянки обліку)

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки аналітичного обліку за об'єктами						Об'єкт аналітичного обліку				
	код	назва	рахунки другого порядку		рахунки третього порядку			рахунки четвертого порядку			
код	код	назва	код	назва	код	назва	код	назва			
1	2		3	4	5	6	7	8	9		
12	Нематеріальні активи	123	Права на комерційні позначення	1231	Знак для товарів і послуг (товарний знак)				товарний знак		
				1232	Торгові марки					торгова марка	
				1233	Фірмові найменування						об'єкти права на фірмові найменування
						1241	Винаходи			винахід	
						1242	Корисні моделі			корисна модель	
						1243	Промислові зразки				промисловий зразок
						1244	Сорт рослин				сорт рослин
				124	Права на об'єкти промислової власності	1245	Породи тварин				породи тварин
						1246	Ноу-хау				ноу-хау
						1247	Захист від недобросовісної конкуренції				об'єкти захисту від недобросовісної конкуренції
				1248	Топографія інтегральних мікросхем				інтегральні мікросхеми		

Закінчення табл. 2.7

код	назва	Субрахунки аналітичного обліку за об'єктами										Об'єкт аналітичного обліку
		рахунки першого порядку		рахунки другого порядку		рахунки третього порядку		рахунки четвертого порядку				
		код	назва	код	назва	код	назва	код	назва	код	назва	
1	2	3	4	5	6	7	8	9				
		125	Авторське право та суміжні з ним права	1251	Об'єкти авторського права	12511	Комп'ютерна програма					комп'ютерна програма
						12512	База даних					база даних
						12513	Науково-технічна інформація					науково-технічна інформація
						12521	Права виконавців					об'єкти прав виконавців
				1252	Об'єкти суміжних прав	12522	Права виробників фонограм					об'єкти прав виробників фонограм
						12523	Права організацій мовлення					об'єкти прав організацій мовлення

Прикладом заповнення робочого плану рахунків послужила класифікація нематеріальних об'єктів інтелектуальної власності за групами та субрахунками (рис. 2.5). У табличній формі робочого плану рахунків кодове позначення конкретного об'єкта обліку може складатися з чотирьох і більш розрядів, де: першою цифрою — визначено клас рахунків; другою — номер синтетичного рахунка (рахунка першого порядку); третьою — номер субрахунка другого порядку; четвертою та п'ятою цифрами, які підприємство вводить та затверджує самостійно — номери нових субрахунків (рахунків третього (четвертого) порядку). Під час складання робочого плану рахунків необхідно враховувати специфіку господарсько-економічної діяльності підприємства відповідно до якої й обираються рахунки з Плану рахунків бухгалтерського обліку [223].

Водночас застосування обчислювальної техніки для ведення обліку на підприємстві вносить істотні зміни в процедуру обробки економічної інформації та в процес організації обліку відтворених економічних ресурсів.

На підставі робочого плану рахунків (табл. 2.7) з метою організації роботи в умовах застосування обчислювальної техніки підприємство може самостійно розробити цифровий кодифікатор рахунків синтетичного та аналітичного обліку за формою, наведеною у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**ЦИФРОВИЙ КОДИФІКАТОР
РОБОЧОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ ДЛЯ _____**

(назва ділянки обліку)

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки за порядком (рахунки аналітичного обліку)						Об'єкти аналітичного обліку
код	назва	другого порядку		третього порядку		четвертого порядку		
		код	назва	код	назва	код	назва	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Проектування *на підсумковому етапі* облікового процесу полягає у формуванні та складанні різних вихідних даних, бухгалтерського балансу періоду та пояснень до нього. У поясненнях розкривається економічна характеристика даних про той чи ін-

ший господарський факт або явище в статистиці та динаміці. Фахівці вносять робочий план рахунків у проект наказу про облікову політику підприємства. Після узгодження запропонований робочий план рахунків обов'язково затверджується наказом керівника про облікову політику підприємства.

Інформаційні моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів, які було спроектовано, мають знайти повне відображення у відповідних розділах облікової політики підприємства. Саме тому модифікація традиційної системи бухгалтерського обліку можлива за умов формування облікової інформації завдяки проектуванню та впровадженню моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів.

Отже, для вирішення проблеми раціональної організації обліку відтворюваних економічних ресурсів на різних етапах запропоновано:

- складові амортизаційної політики підприємства;
- переліки облікових номенклатур та форм первинних документів на первинному етапі;
- групування об'єктів за видами та субрахунками, які покладено в основу організації обліку на поточному етапі;
- процедуру побудови робочого плану рахунків на підприємстві, для чого було використано класифікацію нематеріальних активів за групами інтелектуальної власності та субрахунками.

Такий порядок організації обліку є зручним, наочним і дасть змогу виконавцю уникнути помилок у процесі розробки.

Формування облікової інформації робочого плану рахунків у формалізованому вигляді — таблична форма цифрового кодифікатора, дає можливість у подальшому обробляти облікові дані машинним способом. Це сприятиме підвищенню ефективності праці облікового персоналу та економії його робочого часу завдяки використанню в практичній діяльності підприємств сучасних інформаційних систем і технологій. Робочий план рахунків, обрана форма ведення обліку (ручна або машинна) та один з альтернативних методів нарахування амортизації відтворюваних економічних ресурсів необхідно, як і багато іншої економічної інформації, відобразити в проекті наказу про облікову політику підприємства.

Особливості організації обліку відтворюваних економічних ресурсів на підприємстві полягають у:

- зниженні з роками вартості об'єктів необоротних матеріальних ресурсів і зростанні сум нарахованої амортизації на субрахун-

ках 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

— зростанні з роками вартості нематеріальних активів завдяки поліпшенню якості інтелектуальних ресурсів шляхом розвитку творчого мислення персоналу, підвищення його кваліфікації та набуття досвіду.

Результати інтелектуальної діяльності персоналу обліковують як об'єкти інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, накопичення суми амортизації відбувається на субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Методика формування наказу про облікову політику

Амортизаційна політика підприємства впливає на фінансове забезпечення відтворювального процесу та ефективно використання необоротних економічних ресурсів. З метою раціонального управління відтворюваними економічними ресурсами необхідно вдосконалити процедуру складання наказу про облікову політику. Цей наказ визначає побудову всієї системи бухгалтерського обліку підприємства за кожною ділянкою, вибір із сукупності альтернативних варіантів оптимального методу знецінення необоротних ресурсів і зумовлює модифікацію системи обліку шляхом упровадження до її середовища моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів.

Не доцільно включати до наказу про облікову політику методи оцінювання, форми організації облікового процесу й процедури, щодо яких нормативною базою не передбачено альтернативних варіантів вибору. Процедура організації обліку складається з технологічної сукупності первинного, поточного та підсумкового (узагальнюючого) етапів [42, с. 37—39], на яких відбувається збирання, обробка, групування та видача інформації за запитом користувачів.

Тому, виходячи з окреслених завдань і питань доцільності, для підприємств усіх форм власності пропонується *Методика формування наказу про облікову політику*, яка складається з трьох етапів: організаційного, технологічного, заключного та містить певну сукупність елементів [227, с. 70].

На організаційному етапі створюється робоча група, яка пропонує для вибору доцільну форму ведення бухгалтерського обліку одну з чотирьох альтернативних, визначених п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік [1]. Для розробки наказу про облікову політику підприємства бажано залучити до робочої групи всіх фахівців, які можуть здійснити оцінювання переваг у майбутньо-

му обраних методів і форм організації обліку, визначити терміни корисної експлуатації, наприклад для об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, обрати для кожної групи необоротних активів найбільш удалий метод нарахування амортизації тощо.

На технологічному етапі складом робочої групи розробляються пропозиції щодо формування діяльності бухгалтерської служби за трьома напрямками.

1. Вибір форми побудови бухгалтерської служби. Організаційна побудова бухгалтерської служби впливає на розподіл усього комплексу облікових робіт між виконавцями, а за формами поділу та кооперування праці поділяється на централізовану або децентралізовану. Організація обліку зазвичай здійснюється централізовано в бухгалтерії підприємства.

2. Вибір типу структури апарату бухгалтерії. Розрізняють три типи організаційних структур у системі управління підприємством — лінійний, лінійно-штабний і функціонально-комбінований [183, с. 346—347]. У лінійній структурі від керівника надходять вказівки безпосередньо підлеглим.

Структура лінійного управління є найбільш спрощеною формою, яка передбачає єдиноначальність і використовується переважно на малих підприємствах [228, с. 244—245].

Лінійно-штабна структура зберігає єдність управління, однак керівник здійснює підготовку рішень, наказів, завдань за допомогою консультацій штабних фахівців, які збирають необхідну інформацію, аналізують її та за дорученням керівника розробляють проекти розпорядчих документів. Лінійно-штабна структура розширює кількісні та якісні можливості керівника. Її використовують на середніх і великих підприємствах для управління цехами та відділами.

За функціонально-комбінованої структури керівник бухгалтерії делегує частину повноважень функціональним заступникам або керівникам функціональних відділів і підрозділів залежно від напрямку їхньої спеціалізації. Керівники функціональних підрозділів безпосередньо доручають вирішення завдань підлеглим, які мають належну кваліфікацію. Ця складна структура, незважаючи на необхідність погодження між внутрішніми органами управління підприємства майже кожного документа, успішно використовується на великих підприємствах.

3. Вибір форми організації обліку за технічними ознаками. На технологічному етапі також обирається форма організації обліку, яка за технічними ознаками поділяється на ручну чи машинну, та визначається спосіб технічного забезпечення обробки облікової

інформації. У праці [42, с. 30] зазначається, що технічне забезпечення складається з комплексу технічних засобів і методів виготовлення облікових документів, реєстрів, а не технічних характеристик обчислювальної техніки.

Сутність ручної форми організації обліку за спрощеним, меморіально-ордерним, журнально-ордерним і книжково-журнальним видами докладно розкрито в праці [224, с. 62—69], у якій визначені їх переваги та доцільність застосування на вітчизняних підприємствах.

Машинна форма організації облікового процесу, своєю чергою, поділяється на таблично-автоматизовану та діалогово-автоматизовану. Нами запропоновано розширити традиційне розуміння сутності таблично-автоматизованого способу забезпечення облікового процесу [42, с. 82—84; 225, с. 9—12] і широко застосовувати існуючі типові програмні продукти.

Так, за *таблично-автоматизованого способу обробки інформації* за кожною обліковою ділянкою може застосовуватися табличний процесор Microsoft Office Excel. Для його використання потрібно організувати окремо кожен ділянку обліку як сукупність взаємопов'язаних таблиць, що містять відповідні формули для проведення розрахунків. Наприклад, використання табличного процесора Excel за ділянками основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів передбачає розробку фахівцями підприємства технології процесу нарахування амортизації за алгоритмом узагальнюючої методики обчислення амортизації [227, с. 101—141]. Крім того, за допомогою певних алгоритмів можна сформувати реєстри синтетичного та аналітичного обліку й отримати звітну інформацію.

Докладно питання створення бухгалтерських документів і ведення обліку засобами табличного процесора Excel розглянуто в працях [229—231].

Однак серед машинних форм організації облікового процесу найбільш популярним є *діалогово-автоматизований спосіб обробки облікової інформації*, який дає змогу обробляти та систематизувати первинні дані автоматизовано, що суттєво знижує трудомісткість робіт і значно заощаджує робочий час виконавця. Цей спосіб передбачає ведення обліку з дотриманням методичних та організаційних прийомів шляхом перетворення вхідної облікової інформації на вихідну, систематизацію та узагальнення синтетичних та аналітичних даних згідно з потребами користувачів. Завдяки діалогово-автоматизованому способу підвищується оперативність доступу до облікової інформації безпосередньо після введення її у

базу даних, значно скорочується її обсяг і тривалість обробки. Запропоновано схему діалогово-автоматизованого способу ведення обліку (рис. 2.6), яка дає змогу проілюструвати процес обробки потоків облікової інформації та отримання вихідної інформації для прийняття управлінських рішень.

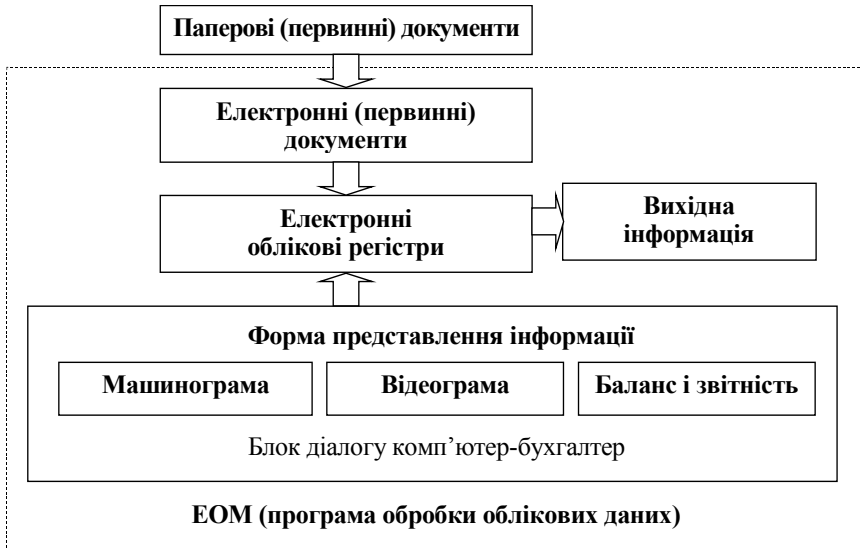


Рис. 2.6. Схема діалогово-автоматизованого способу обробки облікової інформації (розробка автора)

Прикладом реалізації діалогово-автоматизованого способу обробки інформації служать інформаційні системи (ІС) бухгалтерського обліку. Питання організації і впровадження інформаційних систем у бухгалтерський облік вітчизняних підприємств з метою автоматизації процесів обробки та систематизації облікової інформації вирішували такі вчені, як Ф. Ф. Бутинець, О. С. Височан, В. П. Завгородній, А. Г. Загородній, В. В. Сопко, В. Д. Шквір та ін. [63; 225; 232—235]. Так, учений В. П. Завгородній визначив методологічні аспекти ведення обліку засобами інформаційних систем, що потребує автоматизованого формування та зберігання первинної облікової інформації на машинному й паперовому носіях [225, с. 23]. Для комплексного вирішення завдань управління нині існують комплексні інформаційні системи управління підприємством (КІСУП), які є доволі дорогими [233, с. 18—19; 234, с. 266—275].

Економісти В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан виокремили перше, друге, третє покоління локальних ІС, інформаційні системи нового покоління, завдяки яким значно розширено діапазон застосування попередніх ІС, і визначили їх класифікацію [63, с. 14—18]. Інформаційні системи нового покоління покладено в основу створення ІС бухгалтерського обліку, які широко застосовують для обробки облікових даних.

Кардинальні зміни в організації обліку та управлінні підприємством зумовили необхідність удосконалення процедури обробки облікової інформації та широкого застосування для цього ІС бухгалтерського обліку. Особливістю бухгалтерських ІС є можливість введення та зберігання в автоматизованому режимі всіх первинних документів, формування реєстрів, відомостей, бухгалтерських звітів за первинним, поточним і підсумковим етапами. Кожний етап складається з таких основних об'єктів організації облікового процесу, як облікові номенклатури, носії облікової інформації (форми первинних документів), технологія облікового процесу, забезпечення облікового процесу носіями інформації, технічними засобами тощо. Узагальнена облікова інформація надає управлінській ланці дані про об'єкт управління та забезпечує здійснення контролю та аналізу наявних і використаних ресурсів.

Результати проведеного аналізу існуючих інформаційних систем підприємств, які пропонуються вітчизняним споживачам, наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

ОГЛЯД ПОШИРЕНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

№ з/п	Назва ІС бухгалтерського обліку	Призначення інформаційних систем бухгалтерського обліку	Інформація про ІС бухгалтерського обліку
1	2	3	4
1	Акцент	Для комплексної автоматизації обліку	http://www.gigimon.dn.ua
2	Бест	Для автоматизованої роботи зі звітною документацією. Здатна інтегрувати дані, отримані з будь-якої бухгалтерської програми в показники, цілком підготовлені для заповнення звітної форми встановленого зразка	http://www.bestzvit.com.ua

Закінчення табл. 2.9

1	2	3	4
3	Галактика	Для комплексного вирішення завдань управління підприємством, зокрема фінансами, логістикою, якістю продукції тощо	http://www.galaktika.ru
4	ІТ Підприємство	Для автоматизації завдань конкретно за кожним з модулів, які охоплюють виробничу, фінансову та господарську діяльність підприємства	http://www.it.ua
5	Міф	Для автоматизації процесів прийняття управлінських рішень підприємствами, сферою діяльності яких є переважно фармацевтична або автомобільна галузі економіки	http://www.antaris.ua/mif.html
6	Парус	Для автоматизації облікових та управлінських завдань на малих і середніх підприємствах	http://www.parus.ua
7	1С	Для автоматизації процесів управління діяльністю підприємства за сукупністю інформаційних масивів, алгоритмів обробки інформації, зумовлених обраною користувачем конфігурацією	http://www.1c.ru

Проаналізовані інформаційні системи призначені переважно для управління діяльністю на великих і середніх підприємствах. Поділ підприємств на малі, середні чи великі зумовлений вимогами чинного законодавства й такими ознаками, як середньооблікова чисельність працюючих за рік та обсяг річного валового доходу. Наприклад, з кінця 2000 до 2010 року до малих відносили підприємства, на яких середньооблікова чисельність працівників за рік не перевищувала 50 осіб, а обсяг річного валового доходу — 70 млн грн. Загалом інформаційні системи обліку, які запропоновано вітчизняним підприємствам на ринку, є доволі дорогими.

ми та складними в користуванні. Вони потребують додаткових грошових і часових витрат на навчання персоналу та забезпечення періодичного сервісного обслуговування. Варто зазначити, що недоліками інформаційних систем обліку, запропонованих вітчизняним підприємствам на ринку (табл. 2.9), є такі:

- вартість, яка перевищує 2500 грн;

- додаткові грошові та часові витрати підприємства на адаптацію обраної інформаційної системи до особливостей організації обліку, зумовлених видом економічної діяльності, наприклад рекламна діяльність тощо;

- труднощі в налаштуванні бухгалтером періодичного оновлення (релізів) після проведення адаптації типової конфігурації до особливостей господарської діяльності підприємства шляхом програмування. Так, спроба бухгалтера самостійно встановити релізи призведе до зникнення всіх попередніх налаштувань. Тому підприємство вимушене або періодично запрошувати фахівця-програміста з погодинною оплатою праці, або вручну перераховувати розмір ставки єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України, наприклад, у разі її зміни на законодавчому рівні;

- витрати на щомісячну або щорічну абонентську плату за обслуговування.

Доволі популярними серед вітчизняних підприємств є інформаційні системи фірми «1С», які є універсальними продуктами завдяки пристосуванню їх для автоматизованого ведення обліку на малих, середніх і великих підприємствах і проведення податкових розрахунків відповідно до вимог чинного законодавства. На їх базі створено такі програмні продукти, як «1С: Підприємство 7.7», «1С: Підприємство 8.0» тощо. Наприклад, у процесі роботи користувача у системі «1С: Підприємство 8.0» обробка інформації здійснюється як штатними засобами системи, так і в режимі створених на етапі конфігурування алгоритмів [236].

Завдяки використанню бухгалтерських програм, створених фірмою «1С», підвищується ефективність щоденної обробки первинних документів, зростає оперативність підготовки робочих документів і заповнення обов'язкових форм звітності, спрощується процедура здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства. Наприклад, технологічна платформа «1С: Підприємство 8.0» дає змогу створювати та модифікувати різні бізнес-додатки, застосування яких суттєво зменшує часові витрати виконавця на рутинну обробку облікової інформації, створює єдиний інформаційний простір з організованою роботою обліковців і взаємодією підрозділів підприємства. В основу побудови платформи

покладено інформаційні системи нового покоління, а її функціональні переваги наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

ФУНКЦІОНАЛЬНІ ПЕРЕВАГИ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ «1С: ПІДПРИЄМСТВО 8.0»

№	Функціональні переваги	Сутність практичної реалізації функцій інформаційної системи «1С: Підприємство 8.0»
1	2	3
1	Ергономічний інтерфейс користувача	Забезпечує зручність і легкість засвоєння програми виконавцями та високу швидкість роботи досвідчених користувачів
2	Гнучкість і налаштування типової конфігурації	Програму адаптують (налаштовують) згідно зі специфічними видами економічної діяльності кожного окремого підприємства
3	Масштабність	<ul style="list-style-type: none"> — Для малих підприємств — варіант персонального використання; — Для малих і середніх підприємств — файловий варіант, який забезпечує одночасну роботу кількох користувачів; — Для середніх і великих підприємств — варіант клієнт-сервер, побудований на основі архітектури трьох рівнів, що забезпечує надійне зберігання та ефективну обробку даних за умов одночасної роботи великої кількості користувачів
4	Робота з територіально розподіленими інформаційними базами	<ul style="list-style-type: none"> — Необмежена кількість автономно працюючих інформаційних баз; — Повна чи часткова синхронізація облікових даних; — Довільний порядок і спосіб передачі вимірів
5	Адміністрування	Надає засоби встановлення та оновлення платформи, можливість вивантаження та завантаження інформаційної бази, а також зручні інструменти для адміністрування, які дають змогу налагодити права доступу користувачів, призначити інтерфейс та мову користувача

До особливостей інформаційної системи «1С: Підприємство 8.0» належить відкритість, завдяки чому легко з'ясувати сутність роботи програми, засвоїти принципи побудови її рішень і за необхідності адаптувати програму до вимог господарської діяльності кожного підприємства. Недоліками програм фірми «1С» є від-

сутність автоматизованого вирішення завдань, наприклад, управління необоротними активами, професійними якостями працівників та ін. Реалізація функцій управління в цьому програмному продукті здійснюється окремим працівником шляхом авторизації доступу до визначених інформаційних ресурсів «ІС». Унаслідок обмеженості й стратегічного значення ресурсів для зростання конкурентоспроможності підприємства виникає нагальна потреба в їх раціональному витрачанні та управлінні. У сучасних умовах господарювання доречними є розширення функцій інформаційних систем бухгалтерського обліку шляхом створення модулів, завдяки яким можна в автоматизованому режимі за даними обліку та аналізу приймати управлінські рішення.

Тому типові об'єкти конфігурації платформи «ІС: Підприємство 8.0» пропонується доповнити такими об'єктами конфігурації, що розширюють можливості програм, які базуються на цій платформі (рис. 2.7). Завдяки розширенню можливостей програми підприємство зможе в автоматизованому режимі виробляти управлінські рішення за даними інформаційної системи обліку та аналізу.

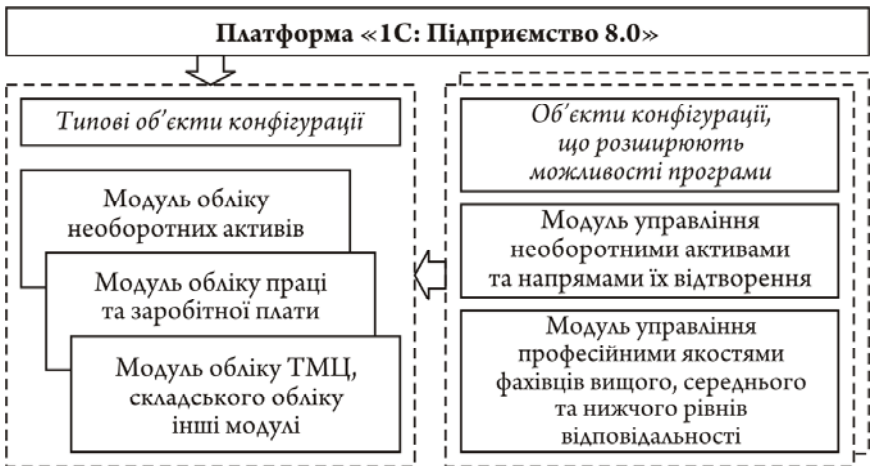


Рис. 2.7. Пропозиції щодо розширення можливостей платформи «ІС: Підприємство 8.0» (розробка автора)

Обрані на технологічному етапі елементи впливають на організацію та побудову всієї системи бухгалтерського обліку підприємства. Однак наведений порядок формування облікової політики на цьому етапі хоча й є першочерговим, але попереднім. Необхідно ще організувати ведення обліку за кожною

окремою ділянкою із застосуванням певних методик і моделей обліку, наприклад організувати облік відтворюваних економічних ресурсів.

Для цього бухгалтерії підприємства та робочій групі необхідно ретельно відібрати та визначити:

1) облікові номенклатури, організація яких включає два види робіт — вибір (формування) економічної інформації, що має бути відображена в обліково-аналітичній системі, і складання переліку господарських фактів про форми функціонування ресурсів і капіталу підприємства;

2) носії облікових номенклатур, до яких належать будь-які матеріальні носії, зокрема типові форми, облікові реєстри, форми звітності або інші документи. Відібрані носії за кожною окремою ділянкою формують у переліку облікових номенклатур (альбоми форм первинних документів) та облікових реєстрів;

3) організаційні регламенти, тобто нормативні, організаційно-розпорядчі документи, які встановлюють порядок роботи апарату бухгалтерії. До них належать, наприклад, положення про бухгалтерію підприємства, про кожний топологічний підрозділ бухгалтерії, посадові інструкції для кожного виконавця, зведені структурні та індивідуальні графіки виконання облікових робіт;

4) перелік матеріально-відповідальних осіб відповідно до вимог загальнодержавних і внутрішньогосподарських нормативно-правових актів та їх матеріальну відповідальність. Для цього мають бути укладені договори на повну чи обмежену, індивідуальну або колективну відповідальність, у яких визначені порядок та умови настання відповідальності;

5) форми та методи контролю, терміни проведення внутрішньогосподарських інвентаризацій, ревізій і комплексу інших аналітичних робіт.

На заключному етапі оформлюють проект наказу про облікову політику підприємства. Цей етап включає такі види робіт, як представлення проекту наказу для дискусії та спільного конструктивного обговорення його з керівництвом; внесення раціональних змін і пропозицій, які виникли в процесі критики проекту наказу; формування остаточного варіанта наказу про облікову політику. Наказ є першим розпорядчим документом, який затверджується підписом керівника на початку року та діє впродовж усього звітного року.

Переваги запропонованої Методики формування наказу про облікову політику полягають у наочності, уніфікації та спрощен-

ні процедури підготовки наказу на будь-якому підприємстві, гармонізації трьох етапів розробки та впровадження облікової політики із сукупністю етапів організації обліку.

Обрані з сукупності альтернативних елементів — форма ведення бухгалтерського обліку, тип організаційної структури апарату бухгалтерії; форма ведення та організації обліку за технічними ознаками, особливо з використанням сучасних інформаційних систем і технологій, методи й технологія обліку за кожною окремою ділянкою — становлять структуру облікової системи, усередині якої виникають певні зв'язки та обмін інформацією. Методологія організації системи обліку має певні особливості, зумовлені обраним підприємством видом економічної діяльності та формою його власності. Так, підприємства державної форми власності мають погоджувати наказ про облікову політику з тим органом, до сфери управління якого вони належать [237, с. 58]. Такий розпорядчий документ має включати елементи, обрані з використанням запропонованої методики підготовки наказу про облікову політику підприємства. З метою підвищення ефективності використання ресурсів на рівні держави може проводитися аудит ефективності, а з метою запобіжних заходів — державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ і підприємств, заснованих на державній формі власності. Ці питання докладно розглянуті нами в праці [238].

Відповідно до п. 25 П(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності [239], листа Міністерства фінансів України Про облікову політику [205] обрані та затверджені в наказі методи оцінювання ресурсів (активів) мають відображатись у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі чи прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення та зміни облікової політики.

Процедуру проведення модифікації системи бухгалтерського обліку доцільно, на наш погляд, ґрунтувати на запропонованій Методиці формування наказу про облікову політику за сукупністю етапів організації.

Підготовка ефективних управлінських рішень вимагає від керівника спочатку належним чином організувати облік на підприємстві. Облікова політика сприяє вирішенню проблем ефективного використання та інвестування економічних ресурсів, забезпеченню сталого відтворювального процесу. Складовою облікової політики є амортизаційна політика, яка має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості підприємств у відтворенні необоротних економічних ресурсів за рахунок капіталізації прибутку, пошуку

шляхів економії робочого часу обліковців та ефективних інструментів управління ресурсами.

Таким чином, запропоновано інформаційні моделі обліку відтворюваних економічних ресурсів за етапами організації обліку відтворюваних економічних ресурсів з метою ефективного управління ними на підприємстві. Оцінювання потенційних можливостей підприємства неможливо уявити без проведення економічного аналізу рівня оновлення та інноваційного розвитку відтворюваних економічних ресурсів, інших показників, які характеризують технічний стан виробництва тощо. Така облікова інформація необхідна для прийняття виважених управлінських рішень з метою відновлення техніки та технологій, підвищення якості й конкурентоспроможності продукції.

Обмеженість і стратегічне значення необоротних ресурсів для зростання конкурентоспроможності підприємства вимагають розробки методики якісного та кількісного оцінювання рівня їх відтворення та проведення прогностичного аналізу, що сприятиме раціональному управлінню цими ресурсами.

ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ

1. Уточнено економічну сутність категорій «облікова інформація» та «облікова система», що сприятиме її однаковому тлумаченню та підготовці облікових даних за єдиними правилами. Доведено, що «облікова система» та «система бухгалтерського обліку» — це тотожні поняття.

2. Визначено процедуру перетворення економічної інформації в звітні дані в системі бухгалтерського обліку.

3. Запропоновано визначати систему обліку та аналізу як організаційну систему підприємства, у якій інформація про господарську діяльність вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється з метою забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів повними, об'єктивними, достовірними даними для підготовки та прийняття ними виважених управлінських рішень. Це сприятиме забезпеченню облікового визнання відтворюваних ресурсів в обліково-аналітичній системі підприємства.

4. Визначено, що вагомою складовою нематеріальних активів є об'єкти інтелектуальної власності підприємства. Запропоновано в системі бухгалтерського обліку структуру нематеріальних активів за групами об'єктів інтелектуальної власності (рис. 2.3), яку сформовано з урахуванням вимог чинного законодавства та рекомендацій, наведених у фаховій літературі.

5. Запропоновано методика формування наказу про облікову політику, яка ґрунтується на вимогах чинного законодавства та складається з трьох етапів і певної сукупності елементів. Організація облікового процесу передбачає вибір фахівцями за кожним з цих етапів елементів, які впливають на побудову всієї облікової системи підприємства та затверджуються наказом про облікову політику. До основних елементів організаційної облікової системи також належать затверджені на підприємстві: робочий план рахунків бухгалтерського обліку; організаційно-розпорядчі документи (положення про бухгалтерію підприємства та про кожний її топологічний підрозділ тощо); форми внутрішніх звітів і відповідні показники.

6. Досліджено найпоширеніші в Україні інформаційні системи бухгалтерського обліку, які забезпечують діалогово-автомати-

зований спосіб обробки облікової інформації на малих, середніх чи великих підприємствах. Визначено, що універсальними інструментами для ведення обліку на таких підприємствах є програмні продукти фірми «1С», функції яких пропонується розширити шляхом доповнення типової конфігурації додатковими модулями, що сприятиме вдосконаленню обліку та аналізу на підприємстві.

7. З'ясовано, що ефективно організована облікова політика сприятиме зростанню ринкової вартості підприємства та його конкурентоспроможності.

8. Уточнено економічну сутність амортизаційної політики підприємства та визначено її елементи для забезпечення процесу відтворення економічних ресурсів внутрішніми джерелами інвестування такими, як амортизація.

9. Обґрунтовано складові системи обліку відтворюваних економічних ресурсів, належна організація яких за технологічними етапами сприятиме раціональному управлінню ними на підприємстві. Основу організації обліку відтворюваних економічних ресурсів на поточному етапі становлять аналітичний та синтетичний облік за видами основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [164; 227; 238; 240—257].

3.1. Критерії та показники якісного й кількісного оцінювання об'єктів відтворюваних економічних ресурсів у системі економічного аналізу

Критерії оцінювання відтворюваних необоротних ресурсів

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 і значного скорочення тривалості експлуатації їх об'єктів гостро постають проблеми оцінювання, аналізу та раціонального управління процесом відтворення економічних ресурсів на підприємствах.

Дослідженню питань відтворення та оцінювання вартості необоротних ресурсів, особливо інтелектуального потенціалу персоналу, присвятили наукові праці такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, П. Друкер, В. М. Колот, Я. Д. Крупка, Л. Г. Ловінська, В. О. Мандибура, І. Г. Манцу-ров, Пол Р. Нівен, Г. М. Підлісецький, С. Ф. Покропивний, М. Якубовський та ін. [58; 258—263].

Симбіоз системи знань, інтелектуальної праці науковців та економістів-новаторів є складною організаційною структурою, здатною до інноваційного розвитку економіки [262, с. 4, 9]. Водночас до важливих чинників науково-інноваційного забезпечення модернізації промисловості науковець М. Якубовський відносить інтелектуальну складову кадрового потенціалу. У відтворювальному процесі автор виокремлює три фактори — робочу силу, засоби та предмети праці. Окремі економісти [261, с. 6] до важливих категорій відтворення відносять органічну єдність трудових ресурсів, які, на їхній погляд, є основною продуктивною силою разом із засобами та предметами праці й утворюють матеріальну основу виробничих процесів. З такими висновками неможливо погодитися, оскільки: по-перше, у постіндустріальному суспільстві засоби праці задіяні як у матеріальному, так і нематеріальному виробництві, де створюються не лише матеріальні об'єкти, а й інтелектуальні послуги, технології, інновації тощо; по-друге, предмети праці взагалі не підля-

гають відтворенню через їх разову участь у виробничому процесі. Процес відтворення персоналу В. О. Мандибуря пов'язує переважно із забезпеченням «еквівалентного вартісного відшкодування витрат праці» [259, с. 371—372]. Він пропонує витрачені працівником потенційні можливості, його фізичні та розумові зусилля відновлювати на підприємстві в грошовій формі відповідно до механізму ринкового ціноутворення. З цим підходом не погоджується П. Друкер, який не вважає економічну винагороду працівнику головним джерелом позитивної мотивації в сучасному суспільстві [264, с. 312]. Навпаки, автор зосереджує увагу на формуванні належної відповідальності працівників і на ефективній організації їхньої роботи, брак яких не зможуть замінити жодні грошові винагороди.

Своєчасне надання достовірної інформації, яка враховує зміни, викликані економічною ситуацією в країні, та забезпечує прийняття оптимальних рішень, є важливим у управлінні необоротними ресурсами. Ключовими у цьому процесі є передусім вирішення питань оцінювання ефективності використання необоротних ресурсів і визначення рівня їх відтворення в системі бухгалтерського обліку.

Оцінювати — означає визначати вартість, цінність або якість чогось [13, с. 620]. Тобто, процес оцінювання має включати якісні та кількісні критерії.

Учений М. І. Бондар пропонує поняття «вартість» трактувати як внутрішню оцінку, а «ціну» — як зовнішню [263, с. 170].

Для обґрунтування й впровадження критеріїв оцінювання сформулюємо характерні відмінності необоротних інтелектуальних ресурсів від матеріальних, які полягають у такому:

1) інтелектуальні ресурси є основою розвитку інформаційної (інтелектуальної) економіки, орієнтованої на знання та інтелекту нації, зростання якості інтелектуальної праці. Вони відіграють важливу роль у виробничому процесі, однак як економічна категорія такі ресурси не визнаються засобами праці, а їх суттєва складова — інтелектуальний потенціал узагалі не визначається в традиційній системі бухгалтерського обліку та не відображається в балансі підприємства;

2) матеріальні ресурси є основою розвитку матеріальної економіки, підґрунтям якої є переважно матеріальні засоби та предмети праці. Засоби праці становлять основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, які визнаються в традиційній системі бухгалтерського обліку та відображаються в балансі в складі необоротних активів.

Різноманітні пропозиції авторів [43; 58; 161—162; 179; 258—262; 264] щодо категорій і факторів, які впливають на відтворення необоротних ресурсів, вимагають якісного та кількісного оці-

нювання відтворюваних економічних ресурсів. Тому в основу побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів доцільно покласти критерії якісного та кількісного оцінювання таких ресурсів за видами, які визнаються та не визнаються традиційною обліковою системою (рис. 3.1).

Сучасні словники [3, с. 654; 13, с. 428] тлумачать категорію «критерій» (від грец. *kriterion* — засіб судження) як ознаку, на підставі якої здійснюється оцінювання, визначення або класифікація чого-небудь.

Критеріями вартісного оцінювання відтворюваних необоротних ресурсів слід уважати існуючі в традиційній системі обліку види оцінок необоротних матеріальних і нематеріальних активів (ресурсів), які регулюються П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи, та охарактеризовані в пункті 1.4.

Критерії якісного оцінювання складової інтелектуальних ресурсів — сукупного інтелектуального потенціалу кожного працівника вводяться уперше та містять комплекс оцінок рівнів кваліфікації, компетентності, професійної ерудиції, відповідальності, адаптивності та ін.

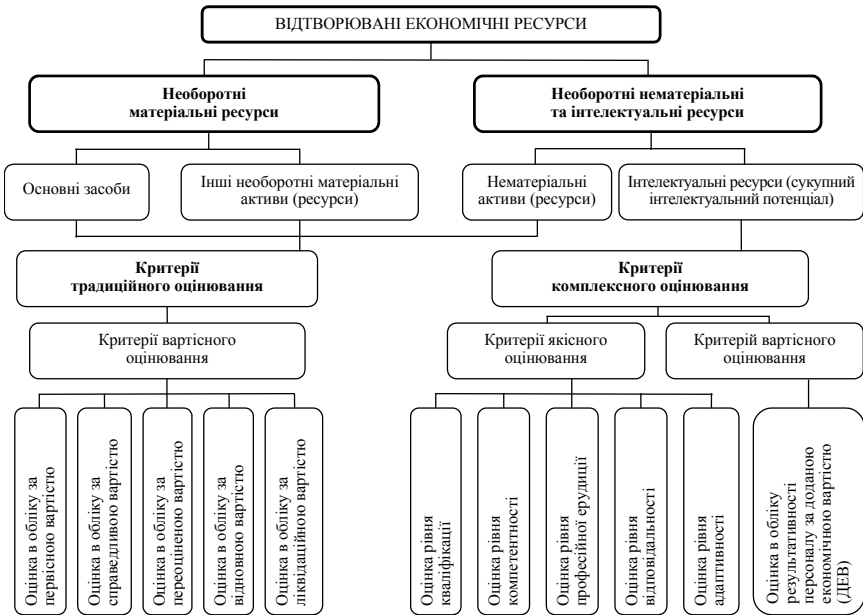


Рис. 3.1. Критерії оцінювання відтворюваних економічних ресурсів у системі економічного аналізу (розробка автора)

Уперше вводиться також критерій вартісного оцінювання результативності персоналу, яка формується шляхом відтворення або розвитку спадкових (особистих) і набутих (ділових) критеріїв якості. Критерій вартісного оцінювання має містити оцінку результативності персоналу за доданою економічною вартістю (ДЕВ). Ці два критерії — якісного й вартісного оцінювання — становлять критерій комплексного оцінювання інтелектуальних ресурсів.

Отже, процес відтворення позитивно впливає на професійне зростання працівників, сприяє підвищенню результативності їхньої творчої праці та збільшенню доданої економічної вартості підприємства. Отримання прибутку підприємством є спільною вартісною характеристикою результативності господарської діяльності працівників. Розподіл прибутку між усіма учасниками, задіяними у виробничому процесі, з урахуванням критеріїв якісного оцінювання дає змогу визначити вартість внеску кожного працюючого.

Дослідження питань відображення ідентифікованих необоротних матеріальних і нематеріальних активів у традиційній системі обліку дало змогу автору запропонувати групування відтворюваних економічних ресурсів за притаманними їм ознаками (критеріями), які є основою оцінювання вартості їх об'єктів у системі обліку. Назвемо їх.

Ознаки організації обліку відтворюваних економічних ресурсів, в основу яких покладено класифікації об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, здатних до відтворення. Організація обліку починається з наказу про облікову політику підприємства, який є основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом у сфері організації бухгалтерського обліку.

Ознаки визнання в обліку та відображення в балансі ідентифікованих об'єктів відтворюваних економічних ресурсів, які є суб'єктивними. Вони характеризують можливість отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з результативністю використання об'єкта та достовірного визначення й документального підтвердження вартості відтворюваних економічних ресурсів.

Характерною особливістю організації роботи з інтелектуальними ресурсами в ринкових умовах господарювання є повноцінне використання потенціалу працівників за рахунок інтенсивного типу відтворення, самоконтроль, органічна, гнучка форма організації цієї роботи тощо. Нагальними є проблеми вимірювання реальної вартості, оцінювання та прогнозування продуктивності інтелектуальних ресурсів підприємства. Однак відповідно до п. 9 П(С)БО 8 витрати на підготовку та перепідготовку кадрів, дослідження, підвищення ділової репутації (гудвілу) підприємства не визнаються нематеріаль-

ними активами, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Хоча ці витрати й пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод, однак оцінити дійсні знання та кваліфікацію персоналу, рівень зростання ділової репутації підприємства за рахунок використання інтелектуальної праці трудових ресурсів доволі складно. Якісні характеристики працівників невіддільні від їх носіїв, а це ускладнює процес контролю, юридичного оформлення та реального оцінювання майбутніх економічних вигод підприємства від використання інтелектуальних ресурсів. Оцінювання інтелектуальних ресурсів, як і внутрішньо створеного гудвілу, має враховувати не лише об'єктивні вартісні показники, а й невідчутний інтелектуальний продукт, який створює приріст вартості капіталу. Тобто, за рахунок використання інтелектуальних ресурсів має збільшуватися вартість нематеріальних активів і відповідно зростати ринкова вартість підприємства.

Саме в процесі виробничої діяльності та інформаційної взаємодії між працівниками відбувається обробка вхідної інформації, яка набуває нових якостей і створюється додаткова корисна інформація на благо суспільства.

Поступова інтелектуалізація вітчизняної системи обліку зумовила появу нових термінів: «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні ресурси», а отже, і виникнення проблеми їх оцінювання (табл. 3.1). Це підтверджують у своїх доповідях і публікаціях вітчизняні [58—60; 128; 265—267] і зарубіжні [268] науковці, праці яких присвячено вирішенню питань визначення економічної сутності інтелектуального капіталу та ресурсів підприємства, спробам їх оцінити та достовірно відобразити в обліку.

Таблиця 3.1

**ПРОПОЗИЦІЇ ВІТЧИЗНЯНИХ АВТОРІВ [58—60; 128; 265]
ЩОДО КРИТЕРІЇВ ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ
ТА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ**

Автор	Пропозиції вітчизняних науковців щодо критеріїв оцінювання інтелектуальних ресурсів та інтелектуального капіталу в обліку
1	2
Бігдан І. А. [265]	Підкреслює, що, незважаючи на забезпечення підприємству конкурентних переваг, вимірювати вартість інтелектуальних ресурсів доволі складно внаслідок втілення результатів використання інтелектуальної діяльності персоналу в таких продуктах, як ідеї, винаходи тощо (с. 76) Вартість інтелектуальних ресурсів перевищує вартість матеріальних ресурсів

1	2
Голов С. Ф. [58]	Уважає доцільним переглянути класифікацію та критерії визнання активів у балансі. Зокрема пропонує до складу нематеріальних активів відносити інтелектуальні, фінансові та ін. (відстрочені податкові активи, витрати майбутніх періодів) (с. 80)
Лазаришина І. Д. [59]	Обґрунтовує необхідність використання інтелектуального капіталу, пошук механізмів якісного вдосконалення, застосування інтенсивних чинників зростання та подальшого розвитку підприємств на засадах збалансованості й керованості (с. 141—142)
Нападовська Л. В. [60]	Вказує на зміни в структурі ресурсів, які вимагають удосконалення вітчизняної системи обліку й управління, пошуку нових критеріїв оцінки ефективності діяльності підприємств та зростання ролі інтелектуального капіталу (с. 275—277)
Уманців Г. [128]	Уважає, що вартість внутрішньо створеного гудвілу формують нематеріальні інтелектуальні ресурси підприємства. Однак, незважаючи на реальну цінність цих ресурсів, як і внутрішньо створеного гудвілу, вони не визнаються активами в обліку українських підприємств (с. 23)

Відсутність механізму вартісного оцінювання інтелектуальних ресурсів у системі обліку призвела до проблем з їх відтворенням за рахунок внутрішніх джерел фінансування, таких як амортизація.

Визначимо методи, якими різні вітчизняні та зарубіжні автори пропонують оцінювати категорію «інтелектуальні ресурси» для цілей відображення їх у системі бухгалтерського обліку. Так, Г. Нашкерська вважає найбільш простою оцінку нематеріальних активів за грошові кошти або їх еквіваленти [266, с. 26]. До проблемних питань автор відносить оцінку об'єктів нематеріальних активів, створених самостійно підприємством. Науковець Г. Уманців підкреслює, що на стадії перепродажу підприємство залучає фахівців-оцінювачів з метою визначення вартості «невідображених в обліку інтелектуальних ресурсів» [267, с. 9]. Саме тому традиційна бухгалтерія не здатна забезпечити економічною інформацією інформаційну економіку, до основного потенціалу якої автор відносить технології та людські (трудова) ресурси. Варто зазначити, що нематеріальні об'єкти — це лише один бік відтворюваних економічних ресурсів, а інший — можливість і здатність ефективно їх реалізовувати завдяки наявному інтелектуальному потенціалу трудових ресурсів.

Зарубіжний досвід обліку трудових ресурсів (human resource accounting, HRA) указує на потребу одних підприємств у застосуванні спрощеної системи обліку, а інших — у ретельно розробленій та повній. Так, Фламхольц [268, с. 271] описує певні типи систем HRA, які оцінювали за різними критеріями з метою відображення в обліку вартості інвестицій, що вкладені в трудові ресурси.

Загалом, результати використання відтворюваних інтелектуальних ресурсів ототожнюють з нематеріальними активами, а самі інтелектуальні ресурси взаємозалежні від інтелектуального потенціалу та капіталу підприємства. Інтелектуальні ресурси підприємств набувають вагомого значення в умовах інформаційного суспільства, оскільки потреба в них зростає, а ефективне залучення таких видів ресурсів до виробничого процесу дає змогу суттєво знизити споживання матеріальних ресурсів. На жаль, процес інноваційного розвитку підприємств гальмує відсутність у системі обліку методики вартісного оцінювання відтворюваних інтелектуальних ресурсів за критеріями, нерозривно пов'язаними з використанням грошового вимірника. Зокрема, такий вид відтворюваних інтелектуальних ресурсів, як інтелектуальний потенціал працівників, узагалі не відображається в балансі підприємства внаслідок його невідповідності критеріям визнання нематеріальних активів. До цих критеріїв належать потреба в достовірному визначенні розміру майбутніх економічних вигод від використання інтелектуального потенціалу, можливість привласнення його підприємством і виокремлення знань персоналу від самих носіїв. Завдяки неможливості реалізувати ці вимоги на практиці штучно знижується інвестиційна привабливість вітчизняних підприємств і їх дійсна ринкова вартість.

Як зазначалося, оцінка може проводитися бухгалтером за умов відповідності ресурсів певним критеріям. Інформація щодо вартості інтелектуальних ресурсів, які неідентифіковані, є важливою як для інвесторів, так і для інших груп користувачів. У сучасних ринкових умовах вітчизняні підприємства не відображають у бухгалтерському обліку грошову вартість потенціалу трудових ресурсів і не мають інформації щодо майбутніх економічних вигод від їх використання. Відсутність механізму вартісного оцінювання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів у традиційній системі обліку призвела до проблем з відтворенням інтелектуальних ресурсів і відшкодуванням вкладеного раніше інтелектуального капіталу в придбання нематеріальних об'єктів і розвиток персоналу.

Розвиток нових технологій пов'язаний з кардинальними змінами у структурі ресурсів, перевагу серед яких віддають

необоротним інтелектуальним (нематеріальним) ресурсам — утіленню знань та інтелекту нації. Дискусійними залишаються питання нового сприйняття економічної сутності інтелектуальних ресурсів, можливості ідентифікації та відображення їх об'єктів у системі обліку, формування переліків критеріїв оцінювання переваг від використання цих ресурсів до та після їх відтворення. Обґрунтування та формування можливих критеріїв оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів сприятиме забезпеченню системи обліку відтворюваних економічних ресурсів і вирішенню питань оптимального їх використання на підприємстві.

Достовірна оцінка інтелектуальних ресурсів — це складна комплексна категорія, яка вимагає якісного та кількісного оцінювання, а також обґрунтування підприємством прогнозу отримання економічних вигод від використання цих об'єктів у майбутній господарській діяльності. На жаль, такі методичні рекомендації ще й досі відсутні. Цю проблему неможливо формалізувати, тому автори Л. М. Артюшін, Ю. К. Зіатдінов, І. А. Попов, О. В. Харченко пропонують вирішувати її шляхом застосування евристичних методів, тобто на підставі досвіду, інтуїції, аналогії та вміння дослідника [191, с. 85].

Застосування евристичних методів, на жаль, не дає змогу перевірити, повторити й отримати той самий результат, як це відбувається за формалізованого процесу. Тому під час розробки моделі оцінювання відтворюваних інтелектуальних ресурсів у системі обліку доцільно скористатися теорією нечітких множин, яку наприкінці 60-х років заснував американський математик Латфі Заде [269]. Теорія нечітких множин за допомогою лінгвістичних змінних [270] дає можливість формалізувати неточні й інтуїтивні знання, що є доволі корисним під час оцінювання інтелектуального потенціалу працівників, зокрема розробки основних принципів побудови інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів.

Зусилля більшості науковців спрямовані на швидке поширення інтелектуальної інформації та розвиток у цих умовах інновацій. Інновація виникає в результаті створення персоналом якісно нових продуктів чи технологій, які користуються на ринку попитом. Саме тому підприємства мають зосереджувати пильну увагу на об'єктах відтворюваних інтелектуальних ресурсів, до яких пропонується відносити крім нематеріальних активів (ресурсів) й інтелектуальний потенціал їх працівників. Резуль-

татом інтелектуальної діяльності є сформульована на папері ідея, яка матиме вагоме економічне значення для її власників, підприємства та держави.

Продукти інтелектуальної діяльності можуть набувати таких форм, як думка (ідея), інформація, нова технологія, відкриття, винаходи, алгоритми й програми для ЕОМ, ноу-хау тощо [271, с. 247].

Розвиток інтелектуальної діяльності, зростання її якості забезпечує відтворення інтелектуального капіталу та появу нових об'єктів інтелектуальної власності. Об'єкти інтелектуальної власності групуються за видами економічної діяльності. Провідними на всіх етапах виробництва нових об'єктів інтелектуальної власності є знання, інтелект та інновації. З їх допомогою на підприємстві створюються продукти інтелектуальної діяльності, сукупність яких складають об'єкти інтелектуальної власності. До об'єктів інтелектуальної власності деякі автори (Л. М. Котенко, С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій та ін.) відносять лише сукупність нематеріальних ресурсів, для яких характерні відсутність матеріальної форми та невизначеність у майбутньому розміру прибутку від використання [155, с. 128—129; 272, с. 239].

Критерії оцінювання рівня відтворення інтелектуальних ресурсів

Економісти О. Б. Бутнік-Сіверський, О. Д. Святоцький та ін. [147, с. 36] вважають, що методика оцінювання вартості інтелектуальної власності має визначати лише загальну концепцію, на основі якої необхідно розробляти цільові підходи до встановлення вартості кожного окремого об'єкта. Ще й досі поза увагою науковців залишаються питання здійснення економічного аналізу інтелектуальних (людських) ресурсів і відображення їх за статтями балансу в складі необоротних нематеріальних активів підприємства. Тому відсутня важлива облікова інформація стосовно реальної вартості інтелектуальних ресурсів, інтелектуального капіталу та гудвілу, що призвело до штучного заниження інноваційної та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств і безконтрольного використання інтелектуального потенціалу персоналу.

Критерії якості персоналу можна поділити на спадкові (особисті) та набуті (ділові). До спадкових критеріїв якості персоналу належать індивідуально-психологічні й фізичні дані, а також здібності й талант. До набутих критеріїв якості персоналу належать рівень професійного розвитку за рахунок підготовки

у вищих навчальних закладах (зовнішня підготовка) і рівень удосконалення за рахунок внутрішньої підготовки (у межах підприємства). Наприклад, високий рівень якості освіти й професійного навчання персоналу формується за багатьма критеріями, сукупність яких становлять спадкові (особисті) та набуті (ділові) критерії якості. Найважливішими серед спадкових (особистих) критеріїв якості є здібності, талант та індивідуально-психологічні дані фахівця, а також його бажання досягти успіху в певній галузі предметних знань. Формування ділових критеріїв якості майбутнього фахівця з обліку та аудиту у вищому навчальному закладі сприятиме його подальшому професійному розвитку. Ступінь самостійності під час засвоєння знань може бути критерієм якісної оцінки розвитку інтелектуальних здібностей персоналу, який характеризує повноту розуміння ним теоретичного матеріалу.

Критерії оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів пропонується згрупувати за трьома рівнями відповідальності відповідно до існуючого розподілу трудових ресурсів. Так, до вищого рівня відповідальності належить інтелектуальна діяльність керівників підприємства або менеджерів вищої ланки та головного бухгалтера. Середній рівень відповідальності має управлінський персонал, а нижчий — висококваліфіковані робітники. Оцінити високу якість інтелектуальних ресурсів вищого рівня відповідальності можна за економічними результатами, які забезпечать формування конкурентних переваг, зростання чи зниження ринкової вартості підприємства (гудвілу). Хоча не завжди можна реально оцінити таку діяльність за короткий проміжок часу.

Будь-яке підприємство не здатне функціонувати без фахівця з обліку, який має постійно та безперервно вести облік його фінансово-господарської діяльності. У роботі, як приклад, сформовано критерії оцінювання якості результатів діяльності головного бухгалтера (табл. 3.2). Для цього було використано підхід, побудований на власній експертній оцінці автора. Сутність підходу полягає в тому, що виокремлено п'ять критеріїв оцінювання — рівень кваліфікації, компетентність, професійна ерудиція, відповідальність, адаптивність і показники, що їх утворюють. Для кожного показника сформовано вагові коефіцієнти, які згідно з основними положеннями теорії нечітких множин визначаються довільним числом з одиничного відрізка $[0; 1]$. Сума цих коефіцієнтів дорівнює 1,0.

Таблиця 3.2

**КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ПРОФЕСІЙНИХ
ЯКОСТЕЙ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА**

Критерії оцінювання професійних якостей головного бухгалтера		Вагові коефіцієнти критеріїв/показників
1		2
1. Рівень кваліфікації		0,20
П о к а з н и к и	Повна вища освіта; кваліфікація магістр з обліку й аудиту в управлінні підприємницькою діяльністю	0,05
	Досвід роботи на посаді головного бухгалтера понад три роки; вік — до 40 років	0,15
2. Компетентність		0,25
П о к а з н и к и	Вільне володіння чинним нормативним законодавством з бухгалтерського обліку, організація та ведення обліку на підприємстві, підготовка фінансової звітності	0,10
	Досконале знання вимог податкового законодавства для своєчасного проведення розрахунків за податками, зборами, обов'язковими платежами, здійснення їх оплати до бюджету; підготовки та своєчасної подачі до відповідних органів податкової звітності	0,15
3. Професійна ерудиція		0,15
П о к а з н и к и	Широта поглядів у професійній галузі	0,03
	Уміння мислити абстрактними категоріями (креативно) під час здійснення аналізу господарської діяльності підприємства та розробки стратегічних управлінських рішень	0,02
	Здатність пояснити підлеглим завдання, а керівництву — окреслити сутність проблеми та шляхи її вирішення	0,10

Закінчення табл. 3.2

Критерії оцінювання професійних якостей головного бухгалтера		Вагові коефіцієнти критеріїв/показників
1		2
4. Відповідальність		0,30
П о к а з н и к и	Недопущення типових помилок у процесі ведення бухгалтерського обліку	0,15
	Володіння методами аналізу господарських процесів і підготовки оптимальних управлінських рішень	0,10
	Вільне володіння програмними продуктами в обсязі, необхідному для ведення обліку та економічного аналізу	0,05
5. Адаптивність		0,10
П о к а з н и к и	Здатність підтримувати високу працездатність і швидко реагувати на зовнішні зміни в нормативній базі з питань виконання вимог податкового законодавства та розробки раціональних рішень щодо їх оптимізації при оподаткуванні підприємства	0,05
	Уміння своєчасно оцінювати чинники впливу зовнішнього економіко-правового середовища на фінансово-господарську діяльність підприємства та розробляти оптимальні рішення щодо усунення їх негативного впливу під час ведення бухгалтерського обліку	0,03
	Уміння відкрито сприймати інновації (введення нових форм внутрішньої звітності, показників), які запропоновано керівництвом, і активно впроваджувати їх у діяльність відділу бухгалтерії	0,02
Всього:		1,00

Визначимо економічну сутність усіх наведених оцінок, які характеризують критерії якісного оцінювання. Для цього було використано Сучасний тлумачний словник української мови [13, с. 18—19, 142, 289, 393, 411] та фахову економічну літературу, що дало автору змогу запропонувати для цілей проведення якісного оцінювання деякі терміни.

Оцінка рівня кваліфікації — визначення ступеня придатності, підготовленості до якого-небудь виду праці, визначеного фахом, професією або спеціальністю.

Оцінка рівня компетентності — визначення здатності людини реалізовувати ґрунтовні знання, навички, уміння в певній галузі; хороша обізнаність.

Оцінка рівня професійної ерудиції — визначення ступеня начитаності, обізнаності фахівця, глибини, різнобічності знання ним професійної справи в певній галузі чи багатьох галузях науки.

Оцінка рівня відповідальності — визначення відповідального, серйозного ставлення, розуміння важливості завдань; визначення ступеня надання фахівцю прав і покладання на нього обов'язків під час здійснення професійної діяльності.

Оцінка рівня адаптивності — установлення здатності пристосуватися до нових умов існування, звикнути до змін середовища та до незвичних умов праці.

Варто зазначити, що фінансово-господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає ведення бухгалтерського обліку, який безпосередньо організує головний бухгалтер. У сучасних умовах господарювання власники підприємств потребують професійно-компетентного головного бухгалтера, який володіє інструментарієм для проведення економічного аналізу господарської діяльності підприємства. Рационально організована система обліку та аналізу забезпечує керівництво достовірною інформацією, яка дає змогу оцінити отримані результати діяльності та прийняти відповідні управлінські рішення.

Результати оцінювання професійних якостей головного бухгалтера за зазначеними п'ятьма критеріями наведено на рис. 3.2.

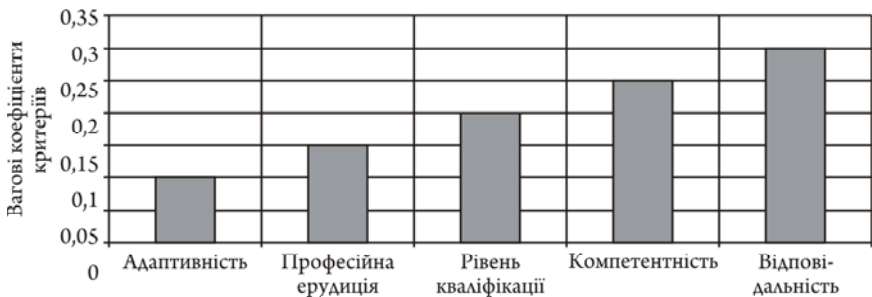


Рис. 3.2. Ранжування критеріїв оцінювання професійних якостей головного бухгалтера

Вкладання коштів у підготовку фахівців, наукові розробки, патенти, ліцензії, ноу-хау, запозичення досвіду є інтелектуальними інвестиціями [23, с. 185]. Інтелектуальні інвестиції, які вкладено в підготовку працівників, спрямовують на набуття

ними професійних якостей згідно з освітніми та кваліфікаційними характеристиками, оволодіння новими технологіями для участі у виготовленні таких товарів, які зможуть задовольнити зростаючі потреби споживачів. На фінансування процесу відтворення інтелектуальних ресурсів вітчизняні підприємства спрямовують власні інвестиційні ресурси. Наприклад, такі види грошових або інших активів підприємства, основними серед яких є нарахована амортизація, частина чистого прибутку підприємства, які скеровують на розвиток виробництва.

Показники інформаційної моделі якісного та кількісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів

Нагальною ще й досі залишається потреба в побудові інформаційної моделі, призначеної для здійснення економічного аналізу та управління ресурсами на підприємстві. В основу побудови такої моделі доцільно покласти систему показників вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів.

Раціональне використання науково-технічного, виробничого та інноваційного потенціалу регіонів є обов'язковою складовою державної інноваційної політики й важливим чинником прискорення інноваційного та економічного розвитку підприємств.

Як відомо, інвестиції та інновації — взаємопов'язані категорії, однак ефект досягається, коли основні обсяги інвестицій підприємство спрямовує на розвиток і реалізацію інноваційних проєктів, на організовану підготовку персоналу підприємства в процесі відтворення інтелектуальних ресурсів тощо. Фахівці вищої ланки, які пройшли навчання в конкретному вищому навчальному закладі, завжди підлягають оцінюванню на ринку праці. Причому така оцінка, як і попит на фахівців, безпосередньо залежать від репутації навчального закладу.

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 передусім, інтелектуального потенціалу працівників. Якісному зростанню професійного рівня сприятиме систематичне оновлення, поглиблення, переосмислення, засвоєння знань працівниками та своєчасне опанування ними галузевими новинками. Результатами реалізації цих заходів є розширення меж економічного мислення людини, розвиток її

творчих здібностей, зростання самостійності в прийнятті рішень з питань організації та управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Відтворювані інтелектуальні ресурси як економічна категорія об'єднує об'єкти інтелектуальної власності, майнові права на них, знання, уміння, навички персоналу, які задіяні в процесі відтворення та кругообігу інтелектуального капіталу та приносять підприємству додаткову вартість. Відтворювані інтелектуальні ресурси утворює сукупність ідентифікованих нематеріальних активів, які визнаються системою бухгалтерського обліку, та інтелектуального потенціалу працівників, який не підлягає ідентифікації та відображенню в балансі підприємства. Як економічна категорія «інтелектуальний потенціал» не відповідає критеріям визнання нематеріальних активів у системі обліку. 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 в результаті ефективного використання матеріальних і трудових ресурсів. Завдяки якісному відтворенню рівня інтелектуального потенціалу працівників додана вартість неухильно зростатиме.

У зарубіжній практиці концепція «доданої економічної вартості» (ДЕВ) є пріоритетною, тому підприємство використовує ДЕВ як критерій, за яким оцінює зростання прибутку [260, с. 6]. Наприклад, акціонерне товариство може зменшувати ціну акцій у разі отримання незначного прибутку, якщо вартість капіталу для нових інвестицій є доволі великою. Д. Стоун і К. Хитчинг додану вартість визначають як різницю між ціною, яку сплачено за придбані в постачальників товари (роботи, послуги), і ціною продажу контрагентам товарів, виготовлених підприємством [273, с. 269—270]. Утворюють додану вартість такі елементи, як частина собівартості виготовлення, яка включає витрати на оплату праці працівників; амортизацію тощо; фінансові витрати; прибуток до оподаткування, який включає податки, дивіденди, нерозподілений прибуток. Показник доданої вартості дає змогу визначити та порівняти продуктивність різних підприємств. Так, підприємство, що має більший розмір показника доданої вартості з розрахунку на одного працівника, посідає більш міцну позицію у виплатах працівникам, акціонерам і кредиторам.

Економіст К. Хеддервик [274, с. 67] пропонує зміни реальної заробітної плати на одного працівника зіставляти зі змінами продуктивності його праці чи доданої вартості. Вітчизняний учений

С. Ф. Голов також зосереджує увагу на необхідності переорієнтації обліку в напрямі визначення показника доданої економічної вартості [58, с. 80].

Особливості відтворення необоротних матеріальних і 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, і порівняти їх значення. Це дасть змогу з'ясувати позицію, яку займає підприємство в певній галузі. Необхідно враховувати, що відмінності у цілях і зацікавленості різних користувачів у результатах аналізу однакової вхідної економічної інформації можуть призводити до її протилежного тлумачення.

Оцінювання результатів творчої праці персоналу в зарубіжній бухгалтерській практиці здійснювалося за допомогою різних критеріїв і 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 і необґрунтованого зростання його інвестиційної привабливості. Так, Пол Р. Нівен запропонував створити ефективну систему оцінювання та методіку, за допомогою яких можна перетворювати власну стратегію підприємства в оцінні показники [260, с. 4]. Такий інструмент оцінювання чи збалансована система показників дасть змогу підприємствам визначати вартість об'єктів нематеріальних ресурсів, ефективність використання інтелектуального потенціалу й навіть ставлення обслуговуючого персоналу до клієнтів тощо. Наприклад, вітчизняні економісти широко застосовують комплексну оцінку персоналу за бальною системою, яка дає можливість кількісно виміряти істотні характеристики як самого працівника, так і результатів його роботи [275, с. 88].

Огляд та узагальнення вимог чинного законодавства [136; 143; 276], зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 30 «Біологічні активи», даних економічної літератури [161; 274—275] дали змогу запропонувати показники облікової моделі вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних ресурсів (табл. 3.3).

Аналіз облікової моделі відтворення необоротних ресурсів, яку наведено за групами, дав можливість 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).

Таблиця 3.3

**ПОКАЗНИКИ ІНФОРМАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ ЯКІСНОГО ТА ВАРТІСНОГО ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ,
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТА РІВНЯ ВІДТВОРЕННЯ НЕОБОРОТНИХ Й ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ**

1	2	3
Об'єкти відтворюваних економічних ресурсів за видами та групами в традиційній системі бухгалтерського обліку	Методика визначення показників, які використані автором при розробці моделі	Примітки
<p>Необоротні матеріальні ресурси за групами основних засобів:</p> <p>Група 2 «Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом»</p> <p>Група 3 «Будинки, споруди та передавальні пристрої»</p> <p>Група 4 «Машини та обладнання»</p> <p>Група 5 «Транспортні засоби»</p> <p>Група 6 «Інструменти, прилади, інвентар (меблі)»</p> <p>Група 7 «Гварини»</p> <p>Група 8 «Багаторічні насадження»</p> <p>Група 9 «Інші основні засоби»</p>	<p>1) Оцінювання стану відтворюваних необоротних ресурсів за видом основних засобів:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> $\text{Питома вага основних засобів} = \frac{\text{Основні засоби}}{\text{Усього за необоротними активами}} \quad (1)$ </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> $\text{Коефіцієнт зношення основних засобів} = \frac{\text{Зношення основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} \quad (2)$ </div> <p>2) Оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів за видом основних засобів:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> $\text{Коефіцієнт оновлення основних засобів} = \frac{\text{Находження основних засобів за період (первісна вартість)}}{\text{Основні засоби (первісна вартість) на кінець періоду}} \quad (3)$ </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> $\text{Коефіцієнт вибуття основних засобів} = \frac{\text{Вибуття основних засобів за період (первісна вартість)}}{\text{Основні засоби (первісна вартість) на початку періоду}} \quad (4)$ </div>	<p>Пропозиція автора</p> <p>За даними праці [161]</p> <p align="right">Спільні показники для виду основних засобів</p>

1	2	3
<p>Необоротні матеріальні ресурси за групами інших необоротних матеріальних активів: Група 1 «Бібліотечні фонди» Група 2 «Малочінні необоротні матеріальні активи» Група 3 «Тимчасові (не титульні) споруди» Група 4 «Природні ресурси» Група 5 «Інвентарна тара» Група 6 «Предмети прокату» Група 7 «Інші необоротні матеріальні активи»</p>	<p>3) Оцінювання стану відтворених необоротних ресурсів за видом інших необоротних матеріальних активів:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Питома вага інших необоротних матеріальних активів = $\frac{\text{Інші необоротні матеріальні активи}}{\text{Усього за необоротними активами}}$ (5)</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Коефіцієнт зношення інших необоротних матеріальних активів = $\frac{\text{Зношення інших необоротних матеріальних активів}}{\text{Інші необоротні матеріальні активи (первісна вартісна)}} (6)$</p> </div>	<p>Спільні показники для виду інших необоротних матеріальних активів</p> <p>Пропозиція автора</p>
<p>Необоротні інтелектуальні ресурси за групами нематеріальних активів: 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>	<p>4) Оцінювання стану відтворених необоротних ресурсів за видом нематеріальних активів:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Питома вага нематеріальних активів = $\frac{\text{Нематеріальні активи}}{\text{Усього за необоротними активами}}$ (7)</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Коефіцієнт морального зношення нематеріальних активів = $\frac{\text{Моральне зношення нематеріальних активів}}{\text{Нематеріальні активи (первісна вартість)}} (8)$</p> </div>	<p>Спільні показники для виду нематеріальних активів</p> <p>Пропозиція автора</p>

	<p>5) Оцінювання ефективності використання праці персоналу до та після відтворення їх інтелектуального потенціалу:</p> $\text{Питома вага доданої вартості} = \frac{\text{Додана вартість}}{\text{Чисельність працівників}} \quad (9)$ <p>6) Комплексне оцінювання підвищення результативності персоналу після відтворення їхнього інтелектуального потенціалу:</p> <p>Пропонується визначати щодо кожного працівника після проведення заходів з якісного відтворення їхнього інтелектуального потенціалу на підприємстві. Комплексна оцінка складається із суми окремих оцінок, отриманих за формулою:</p> $K_{\text{оп}} = 0,5 \times \Pi_{\text{пкр}} \times \Pi_{\text{дк}} \times \Pi_{\text{ср(ф)}} \times \Pi_{\text{др}}, \quad (10)$ <p>де $K_{\text{оп}}$ — комплексна оцінка конкретного працівника; 0,5 — емпірично визначений коефіцієнт, уведений у формулу для посилення значущості оцінки складності та результативності праці; $\Pi_{\text{пкр}}$ — професійно-кваліфікаційний рівень; $\Pi_{\text{дк}}$ — ділові якості; $\Pi_{\text{ср(ф)}}$ — складність роботи (виконуваних функцій); $\Pi_{\text{др}}$ — конкретно досягнутий результат</p>	<p>Пропонується у складі своєї групи обліковувати також результативність відтворення інтелектуального потенціалу персоналу</p> <p>За даними праці [274, с. 67]</p>
<p>Відтворені економічні ресурси</p>	<p>7) Узагальнюючий показник відтворених ресурсів:</p> $\frac{\text{Питома вага відтворених економічних ресурсів}}{\text{Сума необоротних матеріальних і нематеріальних активів}} = \frac{\text{Усього за необоротними активами}}{\quad} \quad (11)$	<p>Прозвища автора</p>

Показник ефективності, використаний в інформаційній моделі, визначає питому вагу доданої вартості на одного працівника чи ефективність управління персоналом шляхом відтворення їх інтелектуального потенціалу (формула 9). Ця формула враховує вклад кожного працівника в створення доданої вартості.

У зв'язку з тим, що традиційна система обліку не визнає активом витрати на підготовку кадрів, які підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, у якому вони виникли, пропонується при формуванні показників інформаційної моделі вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів (табл. 3.3) урахувати в складі інтелектуальних ресурсів вартість інтелектуального потенціалу персоналу, який сприятиме зростанню внутрішньо створеного гудвілу підприємства.

Отже, для цілей створення моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних необоротних та інтелектуальних ресурсів запропоновано:

— критерії оцінювання відтворюваних економічних ресурсів за видами, які визнаються (ідентифіковані) і не визнаються (неідентифіковані) традиційною обліковою системою, що дасть змогу сформулювати в системі аналізу повну та об'єктивну інформацію щодо вартості цих ресурсів;

— систему показників вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів, яка є основою побудови інформаційної моделі системи прогнозного аналізу цих видів ресурсів. Така модель здатна в майбутньому забезпечити користувачів необхідною інформацією для прийняття ними виважених управлінських рішень щодо напрямів відтворення необоротних ресурсів у стислі терміни та з мінімальними трудовитратами.

3.2. Прогнозна модель аналізу відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів

Методологічні засади оцінювання рівня відтворення необоротних економічних ресурсів у системі бухгалтерського обліку

Якісне поліпшення об'єктів необоротних ресурсів, уніфікація методик кількісного оцінювання рівня їх відтворення та формування належної амортизаційної політики сприятимуть інформаційному забезпеченню управлінської ланки та сталому розвитку необоротних економічних ресурсів на мікрорівні. Рациональне ви-

користання й своєчасне оновлення таких видів відтворюваних економічних ресурсів, як необоротні матеріальні ресурси (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) та інтелектуальні ресурси (нематеріальні активи, інтелектуальний потенціал працівників), постійне залучення їх до виробничого процесу вимагає вчасної організації обліку цих видів ресурсів на підприємствах, визначення рівня їх відтворення в системі обліку та результативності використання на практиці. Успішна реалізація окреслених питань сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату в державі та зростанню конкурентоспроможності продукції підприємств.

Зв'язок необоротних ресурсів з іншими видами ресурсів підприємства в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) останнім часом привертає пильну увагу економістів. Це зумовлене зацікавленістю як держави, так і підприємств у відтворенні необоротних ресурсів, пожвавленні інноваційної діяльності шляхом прискорення кругообігу основного та інтелектуального капіталу. Управління процесом відтворення необоротних економічних ресурсів нерозривно пов'язано з оцінюванням рівня їх вартості.

Серед вітчизняних і зарубіжних науковців, які, досліджуючи проблемні питання оцінювання вартості необоротних економічних ресурсів, їх обліку, приділили увагу якості управління ресурсами, варто визначити таких учених, як В. Г. Бикова, Ф. Ф. Бутинець, О. Б. Бутнік-Сіверський, Глен А. Велш, Б. М. Данилишин, В. М. Диба, С. І. Дорогунцов, А. Г. Загородній, Я. В. Коваль, Я. Д. Крупка, Л. Г. Ловінська, В. С. Міщенко, А. Е. Фукс, Деніел Г. Шорт та ін. [22; 72; 135; 146; 147; 149; 162; 277].

Так, на якість управління ресурсами впливають усвідомленість поведінки, формалізація партнерських відносин і дотримання наукових рекомендацій, рівень яких доволі складно оцінити в економічних системах [277, с. 104]. Однак лише оцінювання вартості ресурсів дає підприємству можливість відобразити їх у балансі. Після цього держава отримує економічну інформацію щодо ефективного використання «всіх видів ресурсів, структурно-технологічної трансформації виробництва та наявних конкурентних можливостей» [149, с. 6—8]. Авторами підкреслюється нагальна потреба в забезпеченні сталого розвитку економіки та поетапному відтворенні цілісності навколишнього природного середовища.

Огляд нормативної [2; 145] і наукової [72; 135; 146; 147; 149; 277] літератури виявив потребу в обґрунтуванні методології оцінювання рівня відтворення необоротних економічних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Підґрунтям формування методології оцінювання, призначеної для забезпечення максимально

об'єктивної, точної, систематизованої інформації щодо об'єкта дослідження, тобто відтворюваних економічних ресурсів, може бути створення облікової моделі, яка допоможе підприємствам на практиці оцінити рівень відтворення таких видів ресурсів у системі бухгалтерського обліку.

В умовах формування нової економіки, орієнтованої на знання та інтелект нації, вирішальне значення для вітчизняних підприємств має можливість застосування інновацій, введення нових прогресивних технологій та інвестування процесу відтворення необоротних економічних ресурсів. Економічна природа формування додаткової вартості внаслідок використання видів необоротних нематеріальних і матеріальних ресурсів значно відрізняється. Так, інвестиції, спрямовані на відтворення нематеріальних ресурсів, наприклад, на навчання персоналу, вплинуть на якість його роботи, однак вони безпосередньо не пов'язані з господарським результатом діяльності персоналу. Через це оцінити рівень відтворення необоротних нематеріальних ресурсів доволі важко.

Методологія оцінювання відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку, що пропонується, ґрунтується на вимогах чинного законодавства України [145; 150], П(С)БО 7 [136]; П(С)БО 8 [143]. В її основу покладено:

- концептуальні засади оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів у системі обліку;
- показники облікової моделі вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних ресурсів;
- модель відтворення необоротних ресурсів за видами матеріальних і нематеріальних об'єктів.

Систему, що моделюється (елемент системи), або процес характеризує відносно постійний показник, який є параметром моделі [278, с. 257]. Параметри характеризують представлену систему та вказують, чим вона відрізняється від інших. Тому параметри можуть бути не лише кількісними (тобто показниками), а й якісними (наприклад, деякими властивостями об'єкта).

Модель відтворення інтелектуальних ресурсів

Інтелектуальний капітал у процесі діяльності підприємства може як накопичуватися, так і втрачатися. У розвинутих країнах, у яких факторами розвитку економіки є інноваційна праця та інтелектуальний капітал, держава стимулює інноваційний процес, заснований на знаннях. Зростання якісної частки інновацій сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства та

країни загалом. Учений А. М. Колот звертає увагу також на досвід розвинутих країн, у яких останніми десятиліттями відбувається інтенсивне заміщення необоротних матеріальних активів нематеріальними, фізичного капіталу інтелектуальним, а інноваційна праця та інтелектуальний капітал стають головними чинниками їх розвитку [258, с. 31—32].

Однак ще й досі категорія «інтелектуальні ресурси» вимагає повноцінного визнання та реального оцінювання вітчизняними підприємствами, оскільки не завжди вартість необоротних нематеріальних ресурсів повноцінно відображається в системі бухгалтерського обліку та аналізу.

Визначимо економічну сутність інтелектуальних ресурсів, яка полягає в такому:

- використання інтелектуальних ресурсів не вичерпує їх, не знецінює, а навпаки, зберігає й навіть збільшує їх вартість. Це відбувається завдяки поглибленню знань, зростанню досвіду та кваліфікації персоналу в процесі відтворення їх інтелектуального потенціалу за інтенсивною формою;

- у виробничому процесі інтелектуальні ресурси є визначальним фактором виробництва, які взаємодіють з різними видами економічних ресурсів (трудових, матеріальних тощо);

- інтелектуальний потенціал персоналу як складова інтелектуальних ресурсів є ключовим фактором розвитку економіки знань в умовах інформаційного суспільства, зумовленого зростанням якості праці за рахунок її інтелектуалізації.

Відмінності між рівнем розвитку та інтелектом людей зумовлені стилем їхнього мислення й залежать від засобів пізнання ними світу [279, с. 14—15]. Огляд економічної літератури [126; 157, с. 192; 279, с. 69] дав змогу уточнити визначення категорії «інтелектуальна праця» для цілей бухгалтерського обліку. Під інтелектуальною працею як фактором виробництва розуміють ефективне використання інтелектуального потенціалу персоналу. Формується він завдяки розумовим і фізичним зусиллям працівників, які докладаються ними в процесі господарської діяльності, ідентифікується в системі бухгалтерського обліку та відображується в складі нематеріальних об'єктів інтелектуальних ресурсів.

Процес відтворення інтелектуальних ресурсів потребує негайного вирішення питань відображення в системі аналізу результатів їх використання, що реалізується шляхом суб'єктивного критеріального оцінювання професійних якостей і визначення частки інтелектуальної праці персоналу та робітників. Особливо-

сті відтворення таких видів ресурсів полягають у підвищенні якості персоналу шляхом поглиблення знань, умінь, удосконалення навичок. Для достовірного оцінювання результатів інтелектуальної діяльності персоналу потрібно визначити основні критерії якості підготовки працівників у процесі відтворення інтелектуальних ресурсів підприємства, що можуть бути багатограничними, складними та суб'єктивними.

Запропонована схема (рис. 3.3) відображає критерії якості та модель відтворення інтелектуальних ресурсів.

За схемою (рис. 1.6) інтелектуальний капітал у формі знань, досвіду, навичок, умінь персоналу трансформується у виробництво продуктів інтелектуальної діяльності. Ці продукти після реалізації на ринку приносять прибуток. Частина чистого прибутку може бути спрямована на підвищення професійних знань і навичок персоналу, що сприятиме зростанню внутрішньо створеного гудвілу підприємства за рахунок підвищення якості персоналу.

Такий процес можна вважати відтворенням інтелектуального капіталу. Але ж найбільш важливим у цьому процесі є саме підвищення якості персоналу. Результати оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів необхідно оформлювати документально (ідентифікувати), що дасть змогу відобразити їх вартість у системі обліку. Якість персоналу може зростати завдяки інтенсивному типу відтворення. Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивним типом відбувається на підприємстві організованим або неорганізованим шляхом.

Підвищення якості персоналу на підприємстві за схемою відтворення (рис. 3.3) може здійснюватися самостійно у формі самовдосконалення (неорганізована форма) та закладатися в кадровій політиці підприємства (організована форма).

Так, неорганізована форма відтворення реалізується шляхом створення сприятливих умов праці та матеріальних заохочень, що стимулює працівника до саморозвитку й самовдосконалення. Організована форма відтворення закладається в кадровій політиці підприємства та реалізується на практиці шляхом розвитку творчого мислення працівників, набуття ними досвіду, навичок і підвищення кваліфікації. Розвивати творче мислення інноваційної особистості організованим шляхом необхідно, починати ще з дитячого та підліткового віку в різноманітних гуртках — за системою державної підтримки, а після вступу до вищого навчального закладу — за навчальним планом спеціальності (рис. 3.4).

Модель відтворення інтелектуальних ресурсів

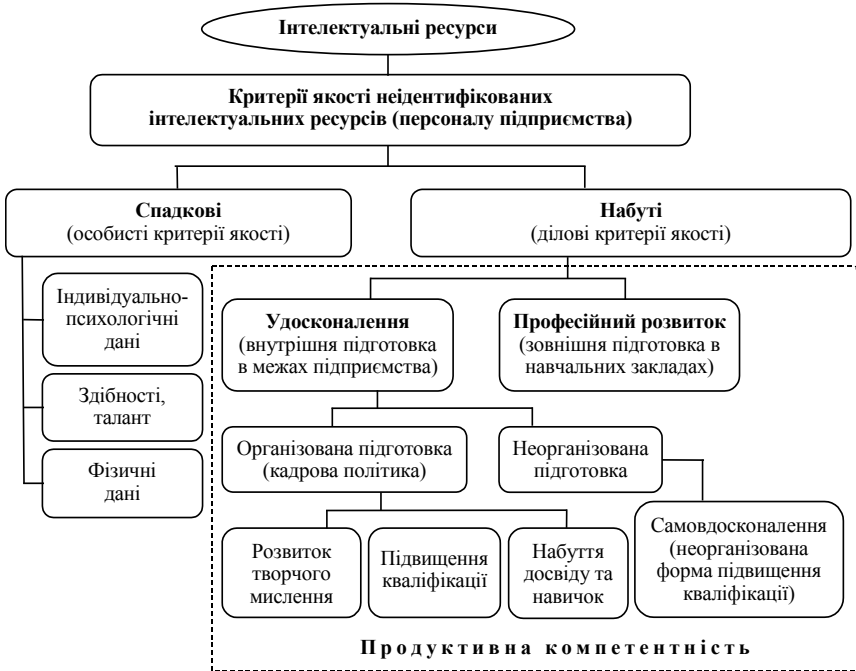


Рис. 3.3. Модель відтворення інтелектуальних ресурсів, сформована за критеріями якості (розробка автора)

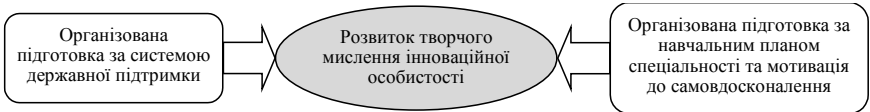


Рис. 3.4. Формування інноваційної особистості організованим шляхом

У поліпшенні становища в інноваційній сфері важлива роль, безумовно, належить освіті. Варто зазначити, що наукова еліта відіграє неабияку роль у генеруванні нових ідей, активно бере участь у проведенні досліджень за науковими напрямками, підготовці досвідчених кадрів для науки та виробництва, сприяє розвитку інноваційної діяльності, виступає ініціатором розробки такого специфічного продукту, як наукові знання. Розвинуте інформаційне суспільство вимагає інтенсивного продукування та ефективного застосування нових знань.

3.3. Інформаційне моделювання оцінювання рівня відтворення економічних ресурсів

Інформаційна модель управління відтворенням економічних ресурсів у системі прогнозного аналізу

Ринкові перетворення, процеси економічної інтеграції країн, створення вільних економічних зон і міжнародних об'єднань — усе це сприяло трансформації вітчизняної економіки в світове співтовариство та гармонізації її облікової системи з континентальною. Це вплинуло на формування державної політики в Україні й привело до зміни методології та організації системи бухгалтерського обліку. В умовах фінансової кризи, значного подорожчання матеріальних ресурсів та їх дефіциту особливого значення набувають нові форми й методи управління економічними ресурсами, розвиток яких пов'язаний із застосуванням інновацій і впровадженням новітніх технологій. Суттєвого значення в цей період набувають інформаційні моделі обліку, які ґрунтуються на інформаційних системах і сучасних досягненнях науки.

Економічна енциклопедія [280, с. 726—727] поділяє системи на матеріальні та нематеріальні (абстрактні) і тлумачить цю категорію в трьох тісно пов'язаних між собою значеннях. По-перше, система трактується як об'єкт дослідження та управління. Тобто, як комплекс процесів, явищ і зв'язків між ними, які існують об'єктивно й незалежно від спостерігача. По-друге, система є інструментом, призначеним для вирішення складних економічних та організаційних завдань, способом дослідження процесів та явищ. Тобто «систему» ототожнюють з «моделлю». По-третє, система є штучно створеним комплексом елементів, пов'язаних між собою, які утворюють цілісність та єдність.

Як елементи системи прогнозного аналізу відтворювані економічні ресурси необхідно достовірно оцінювати та вчасно відображати їх ідентифіковану частину в балансі, що дасть змогу уникнути проблеми заниження реальної вартості підприємства. Ураховуючи сутність поставленої проблеми та поділ систем на матеріальні й абстрактні, дослідження буде проводитися на основі абстрактних систем. «Абстрактні системи — це поняття, гіпотези, теорії, наукові знання про системи тощо» [281, с. 1437].

Дослідження традиційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів доцільно проводити методами системного

аналізу, який застосовується під час вирішення багатьох питань, зокрема й економічного характеру. Системний підхід застосовують у процесі вивчення складних об'єктів і процесів. Система обліку відтворюваних економічних ресурсів належить до багатокритеріальних (векторних) моделей і залежно від ситуації ранг найбільш важливого отримують різні властивості системи і, відповідно, різні критерії.

Реалізація мети й завдань дослідження, перевірка його загальної та часткової гіпотез зумовили необхідність розробки моделі оцінювання в обліку відтворення економічних ресурсів. Гіпотеза повинна містити принципово нове знання при цьому зберігаючи певну спадкоємність минулого знання [62, с. 102—103]. Дослідження, що проводиться, ґрунтується на якісних і кількісних різновидах гіпотез, які за ознаками співвідносять до якісного й кількісного підходу. Основною метою його проведення є побудова інформаційної моделі оцінювання процесу відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів, яка відображає реальні зв'язки між економічними ресурсами як елементами системи прогнозного аналізу підприємства.

Формальний опис істотних властивостей системи, які за певних умов її функціонування суттєво впливають на цілі дослідження, називають моделлю [192, с. 20]. Модель є робочим інструментом у процесі здійснення системного аналізу складної системи. «Економічну інформаційну систему» В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан трактують як систему, призначену для зберігання, пошуку та видачі економічної інформації за запитами користувачів [63, с. 14]. При цьому інформація призначена для роз'яснення процесів у системі [13, с. 368].

Так, до методу моделювання відносять побудову моделі, яка характеризує істотні ознаки, властивості об'єкта, спрощує процес його дослідження внаслідок заміни нею реального об'єкта [62, с. 56]. Економічні об'єкти, зокрема ресурси, можна представити у математичній формі чи формалізовано в вигляді моделей [282, с. 3, 23]. Модель, з погляду С. М. Мартиненко [283, с. 156], є штучно створеним об'єктом у вигляді схеми, креслення, логіко-математичних знаків, формул, аналогічних об'єкту, що досліджується, відтворює в зменшеному вигляді його структуру, властивості та взаємозв'язки між його елементами.

Базовою основою моделі є уявлення про об'єкт, що пізнається, про його найважливіші елементи й зв'язки, тоді як несуттєві не беруться до уваги. Для цілей управління підприємством умовно виокремлюють моделі, що забезпечують планування діяльності

чи прийняття управлінських рішень. Так, Р. Томас пропонує оцінювати невизначені змінні засобами імітаційної моделі [284, с. 308—309, 336—337]. Методи моделювання, звісно, застосовуються як зручний інструмент для прийняття оптимальних управлінських рішень у разі, коли аналітичні методи є неприйнятними. Огляд результатів моделювання дає змогу створити модель та отримати нову інформацію про об'єкт дослідження.

Вирішувати доволі складні завдання моделювання бажано за допомогою спрощених прийомів та інформаційних систем, що дає змогу зекономити робочий час виконавця під час повторення певних дій. Вирішення питань управління відтворенням економічних ресурсів на підприємстві можна спростити, створивши відповідну інформаційну модель. Будуючи модель відтворюваних економічних ресурсів, необхідно враховувати такі аспекти: альтернативні джерела фінансування, сукупність факторів, критеріїв, показників, коефіцієнтів, груп, напрямів і форм відтворення необоротних ресурсів і можливості застосування сучасних інформаційних систем і технологій [285, с. 116]. Створюючи цю модель, доцільно також використати узагальнюючу методику обчислення амортизації [227, с. 101—141]. Доповнення традиційної системи бухгалтерського обліку такою моделлю дають змогу отримати важливу економічну інформацію, якої бракує вітчизняним користувачам для цілей управління відтворюваними ресурсами.

В основу побудови моделі управління відтворенням економічних ресурсів у системі аналізу можуть бути покладені різні показники та критерії, що впливають на результат оцінювання, який можна перевірити на практиці. Застосування такої моделі дасть можливість стандартизованим шляхом об'єктивно проаналізувати різні дані. У разі відсутності моделі є ризик отримання помилкових вихідних даних і прийняття неправильного управлінського рішення внаслідок суб'єктивізму під час здійснення оцінювання. Так, модель здатна надавати результатну економічну інформацію стосовно обсягів капітальних інвестицій, які підприємство планує спрямувати на відтворення необоротних ресурсів за рахунок власних коштів.

Дослідження економічної літератури [13; 63; 192; 282—283], власні пропозиції [227, с. 142—143] і розробки автора (рис. 3.2) дали змогу уточнити економічну сутність «інформаційної моделі управління відтворенням економічних ресурсів». Так, *інформаційна модель управління відтворенням економічних ресурсів в обліку* — це інформаційне відображення в системі обліку напрямів

впливу на процес відтворення необоротних ресурсів за видами. Формалізований вигляд інформаційної моделі дає можливість використати засоби економічних інформаційних систем обліку.

Тому пропонується на підприємстві під час створення інформаційної моделі управління відтворенням необоротних матеріальних і нематеріальних економічних ресурсів у системі прогнозного аналізу врахувати певний порядок її формування. Наведемо його.

1. Створення алгоритму та програми обчислення амортизації необоротних активів (ресурсів).

2. Введення в систему обліку достовірних первинних даних щодо ідентифікованих видів економічних ресурсів, здатних до відтворення за групами.

3. Проведення розрахунків усіма методами обчислення амортизації.

4. Побудова графіків (діаграм) [227, с. 122—136]: динаміки знецінення економічних ресурсів, здатних до відтворення залежно від методу обчислення амортизації; порівняння величин амортизації, нарахованих усіма методами; залежність терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості від уживаних методів нарахування амортизації.

5. Формування комплексного звіту результатів обчислень, представленого в таблицях і графіках.

6. Проведення аналізу матеріалів комплексного звіту, сформованого за допомогою узагальнюючої методики обчислення амортизації економічних ресурсів, здатних до відтворення.

7. Ухвалення оперативних управлінських рішень за напрямами відтворення економічних ресурсів.

В основу запропонованої інформаційної моделі управління відтворенням необоротних матеріальних ресурсів на підприємстві покладено узагальнюючу методику обчислення амортизації, технологію й алгоритм її використання. Це сприятиме автоматизації процесу відтворення економічних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Вибір і реалізація оптимального методу нарахування амортизації та ухвалення ефективних управлінських рішень як нова технологія, має важливе науково-практичне значення, оскільки сприятиме відтворенню економічних ресурсів підприємств за рахунок внутрішніх джерел інвестування, таких як амортизація. Ця технологія дає змогу оперативно оцінити вплив амортизації на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства за будь-який проміжок часу, своєчасно відтворити економічні ресурси, вибрати раціональний метод

амортизації та використати можливості економічних інформаційних систем. Технологія застосовується з використанням узагальнюючої методики обчислення амортизації та дає можливість автоматизувати процес проведення розрахунків показників амортизації, ефективно управляти їх відтворенням на підприємствах будь-яких форм власності й видів економічної діяльності. Узагальнююча методика обчислення амортизації спрощує здійснення розрахунків завдяки введенню відносних показників, вибору оптимального методу й прийняттю виважених управлінських рішень щодо використання сум накопиченої амортизації. Тобто, особливістю технології відтворення економічних ресурсів є поєднання інструментів узагальнюючої методики обчислення амортизації з можливостями економічних інформаційних систем.

Інформаційна модель управління відтворенням економічних ресурсів може бути зручним інструментом під час проведення аналізу облікових даних розміру нарахованої амортизації та визначення напрямів оновлення економічних ресурсів залежно від стратегії підприємства. Упровадження в бухгалтерський облік підприємств цієї моделі, поєднаної з можливостями інформаційних систем, дасть змогу керівникам оперативно оцінити вплив величини амортизації основних засобів і нематеріальних активів на прибуток до оподаткування й грошовий потік після оподаткування за будь-який проміжок часу, своєчасно відтворити економічні ресурси, вибрати раціональний метод амортизації.

Однак основу вартості підприємства в умовах інформаційної економіки формують інтелектуальні, а не матеріальні ресурси. Процедура вартісного оцінювання якості інтелектуальної праці визначає рівень виконання персоналом різних функцій, виробничих операцій і процесів за окремими ділянками господарської діяльності підприємства. Рівень потенційних можливостей підприємства зумовлений складом і станом наявних у нього ресурсів, ступенем відповідності ресурсного потенціалу встановленим цілям, здатністю забезпечити фінансову стійкість, незважаючи на мінливі умови зовнішнього середовища. Тому необхідно побудувати модель вартісного оцінювання інтелектуального потенціалу відтворюваних інтелектуальних ресурсів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

Факторно-критеріальна модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів і технологія її проектування

Незважаючи на вимоги нормативної літератури щодо повного розкриття облікової інформації щодо інтелектуальних ре-

сурсів, фахівці з бухгалтерського обліку недооцінюють значення окремих об'єктів інтелектуальної власності та не повністю відображують їх у балансі підприємства. Відсутність методик оцінювання вартості окремих видів активів, зокрема інтелектуальних ресурсів, невизнання деяких видів нематеріальних об'єктів у системі обліку призвели до зниження якості облікової інформації щодо відтворення інтелектуальних ресурсів і незадовільного використання ресурсного потенціалу підприємства. Оцінки, які надають інтелектуальним ресурсам облікові працівники та менеджери підприємства, зазвичай значно відрізняються. Зокрема, спостерігається тенденція заниження дійсної вартості інтелектуальних ресурсів в обліку після проведення їх оцінювання порівняно з дійсною ринковою вартістю таких ресурсів.

У працях вітчизняних економістів (табл. 3.4) наголошується на необхідності спрямувати зусилля науковців на всебічне вивчення інтелектуальних і трудових ресурсів, кадрового потенціалу персоналу з метою його ефективного використання та управління зростанням ринкової вартості підприємств.

Таблиця 3.4

ПРОПОЗИЦІЇ ВІТЧИЗНЯНИХ АВТОРІВ ЩОДО ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ КАТЕГОРІЙ «ТРУДОВІ РЕСУРСИ», «ТРУДОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ», «ІНТЕЛЕКТУАЛЬНІ РЕСУРСИ» [92; 199; 286—291].

Автор, джерело інформації	Дослідження та пропозиції різних авторів
1	2
Афендікова Н. [286]	Виявила диспропорції між попитом і пропозицією «трудова ресурсів», запропонувала створити розвинений ринок праці та активізувати державну стратегію ефективного використання робочої сили
Бігдан І. А., Кравченко С. Г. [199]	Вважають, що «інтелектуальні ресурси» створюють «інтелектуальний капітал» підприємства та ототожнюють ці взаємозалежні категорії (с. 87)

Закічення табл. 3.4

1	2
Головань В. [287]	Пов'язує кількісні параметри «трудового потенціалу» з якісними характеристиками працівників (с. 14)
Друкер П. [288]	Уважає кваліфікацію персоналу, оволодіння ним особливими, специфічними знаннями й технологіями перевагами, які забезпечать успіх господарської діяльності підприємства (с. 143—146)
Жуковський М. [289]	Визначає здатність «трудових ресурсів» до створення матеріальних благ, духовних та інтелектуальних цінностей. Характеризує кадровий потенціал за чисельністю та структурою саме управлінського персоналу, його особистими й діловими якостями, рівнем професійної кваліфікації, індивідуально-психологічними та фізичними даними (с. 55)
Іванченко Н. [92]	Пропонує результати творчої діяльності працівників обов'язково відображати в балансі підприємства (с. 124—125)
Ілляшенко С. [290]	Ототожнює інтелектуальний потенціал з інтелектуальними ресурсами, які характеризують кожну з трьох підсистем інтелектуального капіталу (с. 18—19)
Манухіна М. [291]	Наголосила, що й досі в Україні не існує матеріальних вимірників творчого потенціалу підприємства та величини його інтелектуальних ресурсів (с. 59)

Аналіз даних таблиці 3.4 показав, що, незважаючи на ґрунтовні теоретичні та практичні дослідження категорій «трудові ресурси», «трудоий потенціал», «інтелектуальні ресурси», поза увагою науковців залишилися питання оцінювання їх якості та аналізу реальної вартості результатів інтелектуальної діяльності працівників.

Дійсно, на вітчизняних підприємствах ще й досі процедура оцінювання вартості інтелектуального капіталу та ресурсів законодавчо не визначена. Тому в праці [170] проаналізовано економічний зміст здійснення такої оцінки в контексті зарубіжного досвіду. Невизначеність вартості інтелектуального капіталу та інтелектуальних ресурсів зазвичай призводить до часткового спотворення облікової інформації, штучного заниження реальної вартості інтелектуальних ресурсів та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств. Саме тому потребують вирішення такі питання, як уточнення економічної сутності інтелектуального потенціалу, відображення результатів використання інтелектуальних ресурсів у системі обліку та обґрунтування методичних рекомендацій щодо проведення оцінювання рівня їх відтворення.

Аналіз наукових джерел [58; 94; 155; 272, с. 142; 290—294] і власні дослідження дали змогу автору уточнити економічну сутність терміна «інтелектуальний потенціал», який охоплює сукупність розумових здібностей і творчих обдарувань людей, відтворення яких за інтенсивною формою сприятиме зростанню якості інтелектуальних ресурсів і капіталу, розширенню здатності людей до засвоєння нових знань і сприйняття додаткової інформації, створенню інноваційних технологій і зростанню гудвілу підприємства. Відображення вартості гудвілу в разі продажу підприємства, як цього вимагає традиційна система обліку, унеможлиблює визначення його реального інтелектуального потенціалу впродовж усієї господарської діяльності.

В умовах науково-технічного прогресу новим важливим ресурсом і джерелом багатства є знання, які існують незалежно від простору. Інтелектуальні ресурси, на відміну від матеріальних, є практично невичерпними. Ефективно та економно витратити матеріальні ресурси можна шляхом застосування й упровадження у виробництво нових технологій, які створено працею висококваліфікованих робітників і персоналу підприємства.

Нагадаємо, що в загальному вигляді структура відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку складається з об'єктів амортизації, які згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» сформовано в групи необоротних ресурсів за видами:

- основні засоби та інші необоротні активи, які за сутністю є матеріальними;
- нематеріальні активи, які за сутністю є інтелектуальними.

Проте наведена структура містить лише результати використання у виробничому процесі відтворюваних економічних ресурсів, але необхідно оцінити й наслідки управління інтелектуальним потенціалом фахівців після відтворення їх творчої праці. Отже, фахівці підприємства є носіями інтелектуального потенціалу, який потребує своєчасного відтворення та ефективного управління. Процеси відтворення необоротних матеріальних та інтелектуальних ресурсів мають певні особливості: у необоротних матеріальних ресурсів *відтворюються* безпосередньо їх *об'єкти*, а в інтелектуальних — *потенційна частина*. Саме тому відтворювані економічні ресурси доцільно розподілити на дві складові — об'єктну й потенційну, що дасть змогу своєчасно оцінити їх вартість та ефективно відтворити в умовах жорсткої конкуренції.

Відтворення ресурсів може відбуватися за екстенсивною або інтенсивною формами. Екстенсивну форму відтворення нематеріальних ресурсів характеризує низька якість продукції [272, с. 559]. Досвід розвинутих країн свідчить, що індустріальний розвиток економіки передбачає неминучий перехід від екстенсивної до інтенсивної форми розвитку на основі якісно нового рівня науково-технічного прогресу [292, с. 255]. Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою відбувається за швидкого зростання частки наукомісткої продукції, активного використання інтелектуального виробництва, підвищення ролі знань і кваліфікації персоналу, використання досягнень науки і техніки. Інтелектуальні ресурси значно розширюють можливості виробництва до випуску нових і кращих за якістю товарів, сприяють удосконаленню виробничих технологій і зміцненню інтелектуального потенціалу підприємства. Для ефективного управління такими ресурсами на підприємствах, визначення реальної вартості їх нематеріальних об'єктів та рівня відтворення творчого потенціалу працівників необхідно розробити факторно-критеріальну модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів.

У вирішенні проблеми оцінювання якості відтворюваних інтелектуальних ресурсів доцільно застосувати критерії якісного та кількісного оцінювання та кваліметричний підхід, який об'єднує методи кількісного оцінювання якості об'єктів чи процесів. Цей підхід було покладено в основу побудови факторно-критеріальної моделі оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою (рис. 3.5).

Критерії вартісного оцінювання результативності відтворюваних інтелектуальних ресурсів у системі обліку та аналізу

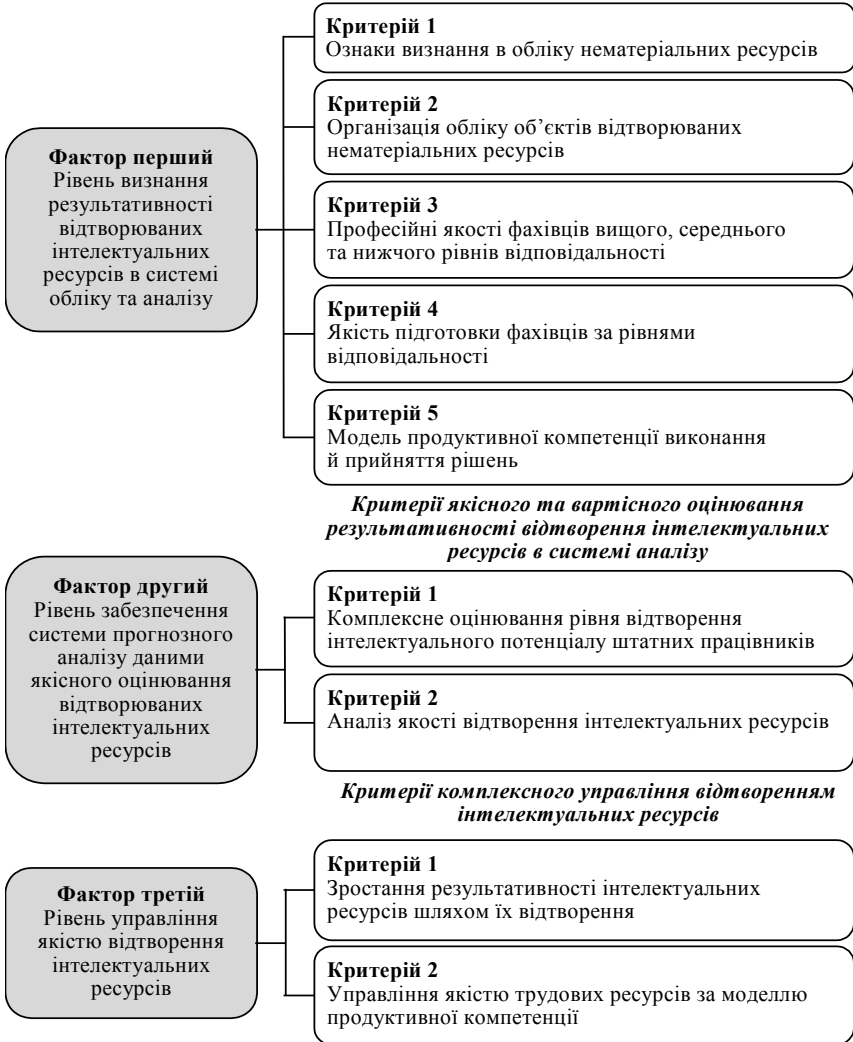


Рис. 3.5. Факторно-критеріальна модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів (розробка автора)

Факторно-критеріальну модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів доцільно побудувати на основі такої сукупності критеріїв:

- вартісного оцінювання результативності відтворених інтелектуальних ресурсів у системі обліку та аналізу;
- якісного та вартісного оцінювання результативності інтелектуальних ресурсів і рівня їх відтворення;
- комплексного управління відтворенням інтелектуальних ресурсів.

Відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою здійснюється організованим шляхом і самовдосконаленням трудових ресурсів, які передбачають навчання та мотивацію для поліпшення ними набутих (ділових) критеріїв якості (рис. 3.3). Запропонована модель складається з трьох факторів і певної сукупності критеріїв і може бути покладена в основу створення системи прогностичного аналізу відтворених економічних ресурсів.

Розроблена модель ґрунтується на засадах чинного законодавства України, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], П(С)БО 2 «Баланс» [36], П(С)БО 7 «Основні засоби» [136], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [143] тощо.

Фактор перший містить низку критеріїв вартісного оцінювання якості відтворених інтелектуальних ресурсів і визнання їх результативності в системі обліку. Під час формування окремих критеріїв використано кваліфікаційні характеристики фахівців (вимоги, завдання та обов'язки). Облікова інформація є основою для прийняття внутрішніми та зовнішніми користувачами ефективних рішень. Входом у систему обліку є дані про економічні ресурси підприємства, а виходом з неї — корисна інформація у вигляді показників і даних звітів, які використовують для проведення аналізу та прийняття управлінських рішень. Забезпечення виробничого процесу інтелектуальними ресурсами задовільної якості вимагає належної організації їх обліку.

Перший критерій характеризує результати використання відтворених інтелектуальних ресурсів з позиції визнання в обліку нематеріальних ресурсів, ідентифікації їх об'єктів, а також визначення достовірної вартісної оцінки та прогнозу отримання підприємством економічних вигод від їх використання в господарській діяльності.

Другий критерій характеризує об'єкти нематеріальних ресурсів для організації обліку — за формою, функціональним призначенням, використанням, належністю до підприємства, галузі та групи.

Третій критерій характеризує професійні якості фахівців вищого, середнього та нижчого рівнів відповідальності — за рівнем кваліфікації, компетентності, професійної ерудиції, відповідальності та адаптивності, сукупність яких дає змогу оцінити вартість інтелектуального потенціалу підприємства.

Четвертий критерій характеризує якість підготовки фахівців за рівнями відповідальності та виявляє потребу в підвищенні їх професійного рівня. Критерії якості інтелектуальних ресурсів поділяють на спадкові (особисті) та набуті (ділові) (рис. 3.3). Набуті (ділові) критерії якості визначають рівень:

— підготовленості фахівців залежно від ступеня їх професійної відповідальності;

— задоволення попиту споживачів на нові товари (роботи, послуги), які створюються за допомогою інтелектуальних ресурсів підприємства;

— майбутніх потреб підприємства в якісних інтелектуальних ресурсах;

— інтелектуального потенціалу кожного фахівця вищого, середнього та нижчого рівнів відповідальності;

— підвищення інтелектуального потенціалу фахівців шляхом їхньої якісної організованої підготовки в межах підприємства;

— забезпечення інвестування в майбутню підготовку фахівців за рахунок залучених, позикових або власних коштів підприємств. У сучасних умовах господарювання власні кошти підприємств є доступним внутрішнім джерелом фінансування, причому чільне місце в оновленні відтворюваних економічних ресурсів посідає амортизація. Обраний керівництвом метод нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів, термін їх корисного використання та ліквідаційна вартість затверджуються наказом про облікову політику підприємства.

П'ятий критерій характеризує «Модель продуктивної компетенції виконання і прийняття рішень», яку формують з метою розвитку фізичних і духовних здібностей фахівців, їх творчого мислення, підвищення кваліфікації та освіти, набуття ними досвіду та навичок управління.

Обґрунтуємо процедуру забезпечення п'ятого критерію першого фактора шляхом управління якістю відтворюваних інтелектуальних ресурсів і формування вихідної інформації в системі обліку за *моделлю продуктивної компетентності виконання та прийняття рішень*. Як підкреслювалося, організована форма підготовки персоналу в межах підприємства може реалізуватися за моделлю продуктивної компетентності та здійснюватись у трьох напрямках — розвиток творчого мислення, підвищення кваліфікації, набуття досвіду та навичок персоналу.

Прикладом такої моделі може бути модель продуктивної компетентності виконання та прийняття рішень для економічного відділу бухгалтерії (табл. 3.5). Відповідно до моделей професійної та соціальної компетентності, запропонованих авторами (Маклелландом Д.,

Равеном Дж.), ця модель містить всю сукупність когнітивних, афективних і вольових компонентів мотивованої поведінки персоналу для формування відповідних умінь і навичок.

Таблиця 3.5

**МОДЕЛЬ ПРОДУКТИВНОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ ВИКОНАННЯ
ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ ДЛЯ ЕКОНОМІЧНОГО ВІДДІЛУ БУХГАЛТЕРІЇ**

Значимі аспекти ефективної поведінки за компонентами		
<i>Досягнення:</i>	<i>Співпраця:</i>	<i>Вплив:</i>
робити нове, винаходити, удосконалювати, поліпшувати	надавати підтримку, забезпечувати безконфліктну взаємодію, установлювати сприятливі відносини, організовувати групові обговорення	забезпечувати обмін знаннями для підготовки колективних рішень, координувати діяльність групи для досягнення спільних цілей, реагувати на запити інших
<p>Когнітивні: організувати господарсько-фінансову діяльність за кожною окремою ділянкою обліку та в цілому по підприємству з врахуванням галузі, до якої воно належить; аналізувати сукупність загальноприйнятих методів нарахування амортизації задля оцінювання та прийняття виваженого управлінського рішення щодо вибору методу нарахування амортизації необоротних активів; застосувати методики організації окремих ділянок обліку (основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи тощо); проводити відбір нормативних документів, що регламентують ведення й організацію обліку для вибору й формування за кожною ділянкою альбомів первинних документів відповідно до вимог чинного законодавства; брати участь у підготовці проекту наказу «Про облікову політику підприємства» та вміти аргументовано пояснювати його розділи</p>	<p>Афективні: — контролювати емоційно-особистісне ставлення до завдання всередині малої групи під час проведення тренінгу та створювати позитивний настрій; — цілеспрямовано та ефективно використовувати систему цінностей кожного працівника з метою налагодження ефективної співпраці під час проведення тренінгових занять у складі малих груп; — урахувати та реагувати на претензії та неконструктивну моральну поведінку працівників, яких необхідно переорієнтувати на роботу відповідно до теми тренінгового заняття</p>	<p>Вольові: — дотримуватись усередині малої групи правил ділового етикету та професійної поведінки; — впливати на менш досвідчених працівників малої групи з метою активізації їхньої участі в роботі задля підвищення професійного рівня; — координувати роботу всередині малих груп з метою досягнення спільних цілей та реалізації прийнятих рішень; — стимулювати ефективну самостійну підготовку до проведення слухачами малої групи презентації</p>

Сформовані за моделлю (табл. 3.5) цілі підвищення якості персоналу реалізуються шляхом використання активних методів навчання в процесі тренінгових занять.

Проведення тренінгових занять дає змогу мотивувати персонал до активізації творчого мислення, самореалізації, підвищення рівня кваліфікації та якості засвоєння нового матеріалу, набуття професійного досвіду й навичок, формують уміння для пошуку, аналізу й оцінювання економічної інформації з метою підготовки та творчого вирішення на практиці комплексу поставлених завдань. Тренінг дає можливість поєднати самостійну роботу персоналу з практичною участю в ньому колективу.

Наприклад, тренінг «Державне регулювання відтворення економічних ресурсів», який проводиться на практичних заняттях у ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», призначений для підвищення знань персоналу економічного відділу бухгалтерії та стимулювання його до перетворення набутих умінь, навичок і досвіду в інновації. Поєднання самостійної роботи та практичної участі в тренінгах сприятиме підвищенню якості засвоєння теоретичного матеріалу та вимагатиме від персоналу чіткої організації, планування та систематизації професійної діяльності. Сформовані навички та вміння самостійного пошуку, аналізу й оцінювання економічної інформації допоможуть їм усвідомлено, якісно та оперативно виконувати творчу роботу.

Поглиблення професійних знань персоналу, вироблення навичок, накопичення досвіду підвищує показники якості інтелектуальних ресурсів підприємства, що сприяє інтенсивному типу відтворення інтелектуального капіталу. Запропоновано результати роботи з персоналом оцінювати по кожному працівнику за другим критерієм якості третього фактора моделі.

Фактор другий визначає критерії комплексного оцінювання результативності відтворення інтелектуальних ресурсів у системі обліку та потреби підприємства в якісному зростанні частки інтелектуальних ресурсів для забезпечення процесу виробництва нових товарів (робіт, послуг). Зростання якості відтворення таких ресурсів на підприємстві відбувається організованим шляхом за допомогою кадрових заходів.

Критерій якісного оцінювання застосовують для визначення рівня відтворення потенційної частини інтелектуальних ресурсів після внутрішньої або зовнішньої підготовки персоналу. Фахівців після підвищення кваліфікації або навчання їх новим професіям

доцільно згрупувати в чотири групи залежно від рівня відповідальності. Критерій вартісної оцінки результатів творчої роботи окремих груп фахівців характеризує рівень виконання ними різних виробничих процесів.

Наприклад, перший критерій другого фактора можна розкрити за статистичними даними [8, с. 376—377; 9, с. 379—380; 10, с. 383—384; 127, с. 393—394; 295, с. 395—396; 296, с. 387—388], на основі яких визначити інвестиційно привабливі види економічної діяльності та регіони України, у яких спостерігався найбільший рівень відтворення інтелектуального потенціалу за інтенсивною формою (табл. 3.6, 3.7).

Таблиця 3.6

**ВИДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З НАЙВИЩИМ РІВНЕМ
ВІДТВОРЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО ПОТЕНЦІАЛУ**

Види економічної діяльності	Рівень відтворення інтелектуального потенціалу завдяки підвищенню кваліфікації штатних працівників у відсотках до облікової чисельності					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Промисловість	13,4	13,5	14,2	14,0	12,3	13,5
Діяльність транспорту та зв'язку	8,6	9,9	11,8	12,9	11,8	11,2
Діяльність водного транспорту	15,6	15,1	16,7	15,5	10,2	–
Діяльність авіаційного транспорту	18,7	18,3	20,8	25,5	29,1	–
Діяльність пошти та зв'язку	10,6	11,4	13,0	15,4	18,9	15,7
Державне управління	10,7	10,9	11,5	10,9	8,1	9,7
Освіта	8,6	8,8	9,0	8,9	9,0	9,4

Нарощення інтелектуального потенціалу шляхом відтворення інтелектуальних ресурсів сприятиме розширенню можливостей щодо економного витрачання матеріальних ресурсів, створенню нових знань, упровадженню інноваційних техніки й технологій, зростанню ринкової вартості та інвестиційної привабливості підприємств.

Таблиця 3.7

**РЕГІОНИ УКРАЇНИ З НАЙВИЩИМ РІВНЕМ
ВІДТВОРЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО ПОТЕНЦІАЛУ**

Регіони (області)	Рівень відтворення інтелектуального потенціалу завдяки підвищенню кваліфікації штатних працівників у відсотках до облікової чисельності					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Дніпропетровська	11,8	11,2	12,6	11,6	11,0	12,4
Донецька	11,5	11,6	11,6	11,8	10,4	11,5
Запорізька	12,0	11,9	12,9	12,7	11,2	11,2
Луганська	9,6	10,1	10,5	10,6	8,8	9,0
Полтавська	8,9	9,5	10,0	10,7	10,2	10,6
Рівненська	9,4	9,5	8,9	10,1	8,2	9,3

Другий критерій характеризує за результатами аналізу якість відтворення інтелектуальних ресурсів. Тобто, за рахунок підвищення кваліфікації, набуття досвіду та навичок зростає інтелектуальний потенціал фахівців і розширюються межі їхніх можливостей і здібностей до створення нових об'єктів матеріальних і нематеріальних активів. Результатами такого аналізу стає економічна інформація щодо вдосконалення технології виробництва, створення нових об'єктів інтелектуальних ресурсів за рівнями відповідальності фахівців (у частках) і фактичного рівня підвищення якості їхньої підготовки.

Фактор третій характеризує критерії комплексного управління відтворенням потенціалу трудових ресурсів (інтелектуальних ресурсів) у результаті їх організованої підготовки. Процес виготовлення нових товарів (робіт, послуг) потребує високого інтелектуального потенціалу трудових ресурсів і технічного забезпечення виробництва.

Перший критерій визначає напрями підвищення результативності інтелектуальних ресурсів після їх відтворення. Для цього оцінюється зростання якості об'єктів нематеріальних активів, рівня відтворення інтелектуальних ресурсів за інтенсивною формою, ефективності роботи діючих засобів праці у результаті заміни їх новими, більш продуктивними.

Другий критерій характеризує рівень управління якістю трудових ресурсів за моделлю продуктивної компетенції, яка може

забезпечити нарощування інтелектуального потенціалу кожного фахівця інтенсивним шляхом — завдяки вдосконаленню його творчого мислення, підвищенню кваліфікації та освіти, набуттю досвіду та навичок, розвитку фізичних і духовних здібностей. Загалом така форма відтворення інтелектуальних ресурсів сприятиме зростанню ринкової вартості та інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств.

Запропонована факторно-критеріальна модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів є ефективним інструментом реального оцінювання та визнання інтелектуальних ресурсів у системі обліку та аналізу, що дає змогу поживити інноваційну діяльність, своєчасно відтворювати інтелектуальний потенціал та ефективно управляти інтелектуальними ресурсами — важливим фактором розвитку науково-технічного прогресу в постіндустріальному суспільстві.

На жаль, вихідна інформація традиційної системи обліку підприємства, яка міститься у фінансовій звітності, дає змогу оцінити рівень відтворення інтелектуальних ресурсів лише за деякими критеріями запропонованої факторно-критеріальної моделі.

Можливо, через відсутність звітної фінансової інформації щодо ринкової вартості інтелектуальних ресурсів кожного підприємства, сукупність яких формує інтелектуальний потенціал держави, і загострюються проблеми податкового наповнення бюджету та залучення зовнішнього інвестування.

Отже, розвиток інноваційних процесів у суспільстві, своєчасне оновлення, економне витрачання матеріальних ресурсів і задоволення потреб споживачів забезпечується шляхом відтворення потенціалу інтелектуальних ресурсів, заснованого на досягненнях науки, освіти та впровадженнях новітніх інформаційних технологій. Для дослідження відтворюваних економічних ресурсів вирішальне значення має економічний аналіз, предметом якого є не лише облікова інформація щодо вартості об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, групи яких підлягають амортизації, а також якісна та кількісна позаоблікова інформація. Тому з метою визначення рівня залежності ефективності господарської діяльності підприємства від продуктивності відтворюваних економічних ресурсів, отримання важливої економічної інформації та вироблення оперативних рішень щодо управління такими ресурсами на мікро- та макрорівнях необхідно розробити інформаційну модель системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

Створення моделі системи прогнозного аналізу цих ресурсів сприятиме вирішенню проблеми отримання прогнозної розширеної, поглибленої та достовірної економічної інформації для оцінювання стану, ефективності використання відтворюваних економічних ресурсів і тенденцій їх відтворення.

3.4. Система прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів

Склад і характеристика прогнозної облікової інформації

Сучасні ринкові умови господарювання вимагають залучення нових методів здійснення економічного аналізу на підставі прогнозної інформації. Це зумовлене потребою приймати управлінські рішення не за ретроспективними даними фінансової звітності, а враховувати поточний стан, реальне ресурсне забезпечення підприємства та рівень його потенціалу. Вибір і використання випереджаючих методів проведення аналізу дає змогу створити належні передумови для забезпечення відповідності економічної інформації сучасним вимогам інформаційного суспільства, своєчасного та належного відтворення ресурсів. Вирішенню питань оброблення інформації в системі обліку та аналізу присвячено низку фундаментальних праць вітчизняних учених-економістів, таких як М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В. П. Завгородній, Л. М. Кіндрацька, Г. Г. Кірейцев, Ю. А. Кузьмінський, Є. В. Мних, М. С. Пушкар, С. В. Свірко, В. В. Сопко та ін. Натомість вимагають вирішення питання розширення можливостей обробки й представлення результатної облікової інформації, її аналізу для оптимізації управління оновленням матеріальних видів ресурсів на підприємствах. Саме тому методологічною основою цього дослідження є системний підхід до автоматизованої обробки й подання економічної інформації. У якості математичного забезпечення використано динамічні моделі економіки. Вони описують зміни системи, що моделюється в часі, та зручно інтегруються з інформаційними системами обліку завдяки формалізованому виду представлення даних.

Як відомо, облікова інформація містить відомості про склад трудових, матеріальних і фінансових ресурсів і характеризується значними обсягами даних, повтором циклів їх отримання, перетворенням у часі (місяць, квартал, рік тощо). Така інформація відрізняється різноманіттям джерел надходження та споживання,

значною питомою вагою логічних операцій під час її обробки. Окреслені властивості інформації зумовлюють доцільність застосування засобів обчислювальної техніки в процесі фіксування, накопичення, передавання й обробки облікових даних та їх аналізу.

До технологічного процесу обробки облікової інформації потрапляють первинні відомості про виробничі та господарські операції, трудові ресурси, випуск продукції, факти придбання та продажу товарів на підприємстві. Використання при цьому засобів обчислювальної техніки дає змогу дослідити різні ситуації та варіанти, значно спростити та скоротити тривалість розрахунків, результати яких доцільно представляти в наочній формі, у вигляді таблиць, діаграм, графіків для аналізу та прийняття оптимальних управлінських рішень. С. В. Івахненко наголошує, що управлінська інформація містить дані щодо процесу виробництва, розподілу, обміну та споживання матеріальних благ і забезпечує вирішення завдань організаційно-економічного управління на мікро- і макрорівнях [297, с. 46]. Тоді як В. О. Осмятенко підкреслює, що підґрунтям ухвалення управлінських рішень є саме облікова інформація та надає пропозиції щодо її машинної обробки [298, с. 72, 200—206].

Багатогранність тлумачення категорії «інформаційне забезпечення» спостерігається як у працях зарубіжних фахівців з менеджменту [184; 299], так і вітчизняних науковців з обліку [176; 194; 300—303], які особливу увагу приділили проблемам формування облікової інформації та визначенню її впливу на прийняття виважених управлінських рішень. Так, І. П. Босак, Є. М. Палига дослідили вплив інформаційних ресурсів на процес управління підприємством. Інформаційне забезпечення автори характеризують як наявність необхідних для управління економічними процесами відомостей, які містяться у базах даних інформаційних систем [301, с. 194]. Керівництво має позитивно сприймати принципово нову інформацію, яка може змінити уявлення про напрями розвитку бізнесу, способи та засоби досягнення цілей діяльності [302, с. 25].

Введення в облік та аналіз нової категорії потребує забезпечення користувачів комплексною економічною інформацією, отримання якої ускладнюється через об'єктивні причини. До них, наприклад, належить неможливість визнання в обліку одного з видів відтворюваних ресурсів — інтелектуального потенціалу персоналу. Результати інтелектуальної праці персоналу, перенесені за допомогою технічних засобів на фізичні носії, є ідентифі-

кованими активами, які визнаються в бухгалтерському обліку. Однак знання, уміння, компетенція або інтелектуальний потенціал працівників, завдяки якому створюються матеріальні та нематеріальні активи, належать до інтелектуальних ресурсів. Тобто, межі між інтелектуальними ресурсами, які не визнаються в обліку, та нематеріальними активами, об'єкти яких в обліку визнаються, є іноді доволі нечіткими.

Окремі вітчизняні економісти намагалися відобразити в бухгалтерському обліку об'єкти, які «не завжди є активами підприємства» [304—305]. Так, С. Ф. Легенчук спробував шляхом розвитку звітності отримати «нефінансову інформацію» про ресурси підприємства, до яких автор відносить соціальний і людський капітал [304, с. 243—244]. Неможливо погодитися з деякими пропозиціями автора, оскільки через природні особливості людини її знання, уміння та навички є такими, що не можуть відділятися від самого носія та невідчутними, що ускладнює процедуру точного вартісного оцінювання таких видів інтелектуальних ресурсів. Економіст О. В. Харламова ототожнює людські ресурси, людський потенціал, людські активи та людський капітал, однак при цьому висловлює суперечливу думку про нетотожність ресурсів — активам [305, с. 489]. Мотивом для цього послужило невизнання інтелектуальних ресурсів у бухгалтерському обліку. Уважаємо помилковим намагання авторів знайти механізм відображення в обліку об'єктів інтелектуальних ресурсів. Пропонується для потреб управління такими та гранично інтегрованими з ними необоротними об'єктами створити систему прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Ця категорія охоплює як ідентифіковані необоротні ресурси, так і інтелектуальні ресурси, які не визнаються в обліку, оскільки є неідентифікованими. Саме тому виникає потреба у формуванні системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, яка дасть змогу об'єднати як облікову, так і поза облікову інформацію щодо цих видів ресурсів.

Уведення в систему обліку та аналізу категорії «відтворювані економічні ресурси» розширює межі облікової економічної інформації. Здатність економічних ресурсів приносити прибуток робить їх корисними, втрата цих властивостей означає необхідність поживалення процесу відтворення. Ключовими критеріями відтворюваних економічних ресурсів за видами є: вартість, якість, результативність, тривалість, інтенсивність та умови їх експлуатації. Основні з цих ознак враховано під час формування системи показників моделі вартісного та якісного оцінювання стану, ефек-

тивності використання й рівня відтворення необоротних та інтелектуальних ресурсів. До складу такої моделі ввійшли показники оцінювання:

- стану об'єктів необоротних ресурсів;
- рівня відтворення основних засобів;
- ефективності використання праці персоналу до і після відтворення його інтелектуального потенціалу;
- рівня зростання результативності персоналу після відтворення його інтелектуального потенціалу.

Показники моделі вартісного та якісного оцінювання ввійдуть до системи прогностного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, що розширить можливості прогнозування впливу процесу відтворення економічних ресурсів на рівень їх продуктивності.

Прогностний аналіз є новим і перспективним напрямом дослідження відтворюваних економічних ресурсів, який потребує визначення та розкриття методик або інструментів його практичної реалізації. Передбачається надходження до системи прогностного аналізу відтворюваних економічних ресурсів даних бухгалтерського обліку щодо необоротних ресурсів і результативних економічних даних стосовно інтелектуальних ресурсів. Зараз під час проведення аналізу використовуються переважно дані, отримані з традиційної системи бухгалтерського обліку та звітності. Поглиблення аналітики та розширення меж інформації потребують визначення та розкриття нових особливостей, які неодмінно мають бути враховані під час побудови інформаційної системи прогностного аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Однак у процесі створення такої системи та проведення прогностного аналізу необхідно використати поряд з явною інформацією, яку утворюють вихідні звітні дані традиційної системи бухгалтерського обліку, податкової системи, також неявну (приховану) зовнішню інформацію, яка характеризує глибинні економічні процеси.

Під час проведення аналітичних досліджень широко застосовують сучасні економіко-математичні методи в поєднанні з комп'ютерною технікою та обчислювальними процедурами, а також статистичну інформацію [208, с. 30].

Як зазначалось, інтелектуальні можливості (мислення) людини як вища форма прояву її рефлексорної, аналітико-синтетичної діяльності є основними засобами праці в постіндустріальному суспільстві. Завдяки мисленню із вхідної сировини (інформації, отриманої із зовнішнього світу) створюється нова оригінальна ін-

телектуальна продукція. Дослідження показало [242, с. 42—43], що до об'єктів інтелектуальної власності відносять такі групи: права на об'єкти промислової власності; авторського права та суміжних з ним прав; права на комерційні позначення. Серед перелічених груп статистичними даними частково забезпечена лише група права на об'єкти промислової власності, до якої відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» відносять: право на винаходи, на корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

Огляд статистичних щорічників України за 2006, 2008 і 2009 роки [9, с. 323—324; 10, с. 331; 296, с. 334] дав змогу визначити пріоритетні види економічної діяльності, за якими розподіляються такі об'єкти промислової власності, як винаходи та корисні моделі (табл. 3.8). З таблиці видно, що кількість використаних винаходів у пріоритетних видах економічної діяльності розподіляється майже рівномірно в промисловості та в освіті (у середньому понад 30 % і 32 % відповідно). Провідну позицію з використання винаходів посідають операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг і надання послуг підприємцям (у середньому понад 37 %). Водночас провідну позицію з використання корисних моделей займає освіта (понад 46 %).

Таблиця 3.8

**ВИКОРИСТАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРСОНАЛУ ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ ВИДАМИ
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В 2005—2009 рр.**

№ з/п	Пріоритетні види економічної діяльності	Кількість використаних пропозицій, у відсотках									
		винаходів					корисних моделей				
		2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
	Усього	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
1	Промисловість	25,3	30,2	30,6	31,0	34,3	26,6	24,5	23,9	21,7	21,7
2	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг і надання послуг підприємцям	36,9	33,1	36,0	34,3	45,6	27,8	32,5	29,4	28,9	31,0
3	Освіта	37,8	36,7	33,4	34,7	20,1	45,6	43,0	46,7	49,4	47,3

На рис. 3.6 показано динаміку використання винаходів і корисних моделей як результатів інтелектуальної діяльності персоналу за пріоритетними видами економічної діяльності.

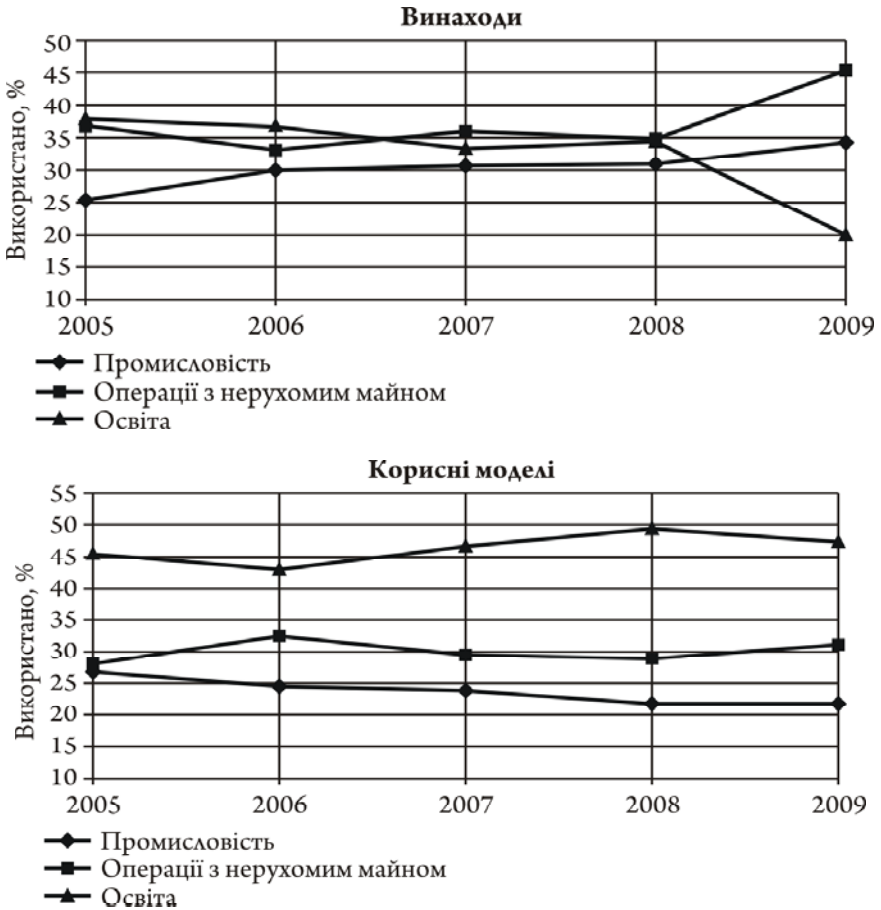


Рис. 3.6. Динаміка використання винаходів і корисних моделей у 2005—2009 рр. за пріоритетними видами економічної діяльності

Винахід і корисна модель як результати інтелектуальної діяльності людини є об'єктами правової охорони, що регламентується Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15.12.1993 р. № 3687-ХІІ [306]. Винахід згідно з п. 2 наказу Міністерства освіти і науки України № 22 від 22.01.2001 р. відповідає умовам патентоздатності, якщо

він є новим, має винахідницький рівень і є промислово придатним. Для відповідності умовам патентоздатності для корисної моделі доволі, щоб вона була новою та промислово придатною. Інвестування інноваційних об'єктів промислової власності забезпечує впровадження сучасних наукових досягнень у практику діяльності підприємств, а статистичні дані надають можливість проведення аналізу і забезпечення користувачів інформацією для контролю та управління якістю відтворення інтелектуального потенціалу персоналу.

Україні важливо також оцінити економічний ефект та емерджентність внаслідок уведення до середовища системи бухгалтерського обліку нової категорії «відтворювані економічні ресурси», об'єкти яких у сукупності призводять до появи в системі бухгалтерського обліку нових цілісних властивостей, яких не мали її окремі елементи (види відтворюваних ресурсів).

Забезпечення ефективного управління видами відтворюваних економічних ресурсів, наприклад, за рахунок підвищення рівня якості неідентифікованих видів інтелектуальних ресурсів спричинить зростання вартості підприємства. Нагальна потреба в створенні системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів зумовлена вимогами користувачів до поліпшення якості, повноти, зіставності та оперативності отримання облікової економічної інформації. Аналітична інформація повинна відображати ступінь зростання результативності діяльності підприємства завдяки ефективному використанню ідентифікованих видів відтворюваних ресурсів поряд з окремими видами інтелектуальних ресурсів, об'єкти яких з позиції бухгалтерського обліку неможливо ідентифікувати.

Інтелектуальні ресурси є підґрунтям сучасного та майбутнього розвитку підприємства, що вимагає вимірювання знань персоналу. Хоча загально визнаної уніфікованої одиниці знань ще й досі не прийнято. Реєстрація та зберігання знань здійснюються переважно в таких одиницях виміру, як кількість патентів, обсяги друкованих аркушів книг, статей, наукових виступів та ін. Пошук вимірника одиниці знань триває. Причому вимірювання лише продуктивності праці персоналу вже не забезпечує користувачів адекватною інформацією. Потребує оцінювання ефективність використання таких ключових видів ресурсів, як відтворювані економічні ресурси підприємства.

З упровадженням до системи бухгалтерського обліку категорії «відтворювані економічні ресурси» як нової постає питання ви-

значення соціально-економічного ефекту від її використання. Для цього необхідно створити систему аналізу відтворюваних економічних ресурсів, належним забезпеченням якої слугуватиме інтегрована облікова та позаоблікова інформація.

Відсутність методик якісного оцінювання рівня впливу відтворення необоротних ресурсів на ефективність економічної діяльності підприємств викликає нагальну потребу в методології побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, що дасть змогу прогнозувати бажаний економічний результат від їх сукупного використання.

Методологічні засади формування системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів

Результати досліджень автора дали можливість дійти висновку, що методологічними засадами формування системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів мають бути такі:

— діагностичне обстеження фінансового стану підприємства шляхом визначення продуктивності відтворюваних економічних ресурсів;

— визначення приросту (емерджентності) від спільного використання та відтворення об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, об'єднаних у сукупність відтворюваних економічних ресурсів, та оцінювання досягнутого завдяки цьому синергетичного ефекту;

— визначення рівня якості та інтенсивності використання необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, відображення його у вигляді коефіцієнта оборотності таких ресурсів тощо.

Охарактеризуємо сутність цих методологічних засад формування системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

На фінансово-економічний стан і розвиток господарської діяльності підприємства впливають зовнішні чинники, фізичний і моральний види зношення об'єктів матеріальних ресурсів, унікальні властивості (нова технологія) і рівень якості інтелектуальних ресурсів. Ураховуючи важливе місце, відведене в процесі виробництва засобам праці, і зокрема відтворюваним економічним ресурсам, кінцевою метою їх аналізу є розробка та обґрунтування заходів з управління продуктивністю таких видів ресурсів та ефективністю підприємницької діяльності. У сучасних умовах господарювання основне зростання вартості підприємств пов'язане з раці-

ональним використанням інтелектуальних видів відтворюваних економічних ресурсів. Поліпшення якості інтелектуального потенціалу впливає на різні ділянки та сфери діяльності підприємства. Оцінювання ефективності господарської діяльності й результатів використання продуктивних сил, тобто засобів, предметів праці та робочої сили, здійснюється інструментами інформаційної моделі управління відтворенням економічних ресурсів. Потребу в інформації, що всебічно характеризує сукупну продуктивність факторів виробництва, підкреслює й економіст П. Друкер [184, с. 160].

У праці [307, с. 181] звертається увага на відсутність в Україні офіційної та загальновизнаної методики комплексного оцінювання ефективності господарської діяльності підприємств за різними видами економічної діяльності. Однак у формалізованому вигляді ефективність підприємницької діяльності визначається як відношення отриманого ефекту до використаних ресурсів.

Розрізненість даних щодо видів необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, здатних до відтворення, їх неузгодженість з інформацією щодо вартості інтелектуального потенціалу персоналу ускладнює процедуру проведення економічного аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку. Подолати відокремленість облікової інформації від неявної (позаоблікової) пропонується в середовищі нової системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

Невідображення в бухгалтерському обліку об'єктів інтелектуальних ресурсів як видів відтворюваних економічних ресурсів призвело до відсутності важливої для цілей управління інформації. Системне управління передбачає системну збалансованість управлінських рішень як на макро-, так і на мікрорівнях, системні передбачення, прогнози, моделювання та ін. Системний метод застосовується насамперед тоді, коли предметом дослідження є виявлення енергії та механізмів саморозвитку певних об'єктів [308, с. 50]. Комплексне введення до системи аналізу відтворюваних ресурсів облікової та позаоблікової інформації дасть змогу охарактеризувати рівень відтворення цих ресурсів, оцінити ефект синергізму, або додаткові економічні переваги, що утворюються в результаті системного використання необоротних матеріальних і нематеріальних активів (технологій, патентів та ін.) разом з інтелектуальним потенціалом працівників.

Ураховуючи динаміку аналізу платоспроможності та ліквідності підприємств, розкритого Л. А. Лахтіоною в монографії

[309, с. 202], а також напрям цього дослідження, запропоновано коефіцієнт оборотності відтворюваних економічних ресурсів:

$$\text{КОВЕР} = \frac{\text{ЧВР}}{\text{НМНА}},$$

де КОВЕР — коефіцієнт оборотності відтворюваних економічних ресурсів;

ЧВР — чиста виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням податку на додану вартість (ПДВ) та акцизного збору (АЗ);

НМНА — середня за певний період величина вартості необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здатних до відтворення об'єктів амортизації.

Коефіцієнт оборотності відтворюваних економічних ресурсів характеризує швидкість обороту ідентифікованих видів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які є об'єктами амортизації в господарському процесі.

У зв'язку з цим неможливо погодитися з Л. А. Лахтіоною [309, с. 202], яка пов'язує зростання «коефіцієнта оборотності необоротних активів та груп вибуття» лише з підвищенням попиту на необоротні активи. Коефіцієнт оборотності відтворюваних економічних ресурсів зростатиме швидше у результаті підвищення попиту на виготовлену з їх допомогою продукцію (роботи, послуги). Тобто, чим швидше реалізується продукція підприємства, тим вище коефіцієнт оборотності.

Розглянутий матеріал та інші дослідження автора із застосуванням аналізу необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів може бути покладено в основу формування самої системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку. Здійснюючи дослідження відтворюваних економічних ресурсів, необхідно врахувати принцип реалізації сходження від абстрактного до конкретного, забезпечуючи його подальше заперечення. Логіка аналізу на цьому етапі дослідження має одну загальну мету — систематизувати знання про об'єкт, визначити, яким об'єкт повинен бути, з яких елементів він складається та як вони можуть взаємодіяти між собою [310, с. 59].

Системне поєднання засобів праці та інтелектуального потенціалу трудових ресурсів в єдине ціле, у нову для бухгалтерського обліку та аналізу категорію «відтворені економічні

ресурси» сприятиме виникненню взаємозв'язків між означеними ресурсами як елементами нової, складної системи, яка набуває нових якісних ознак. До цих ознак можна віднести:

— якісні ознаки даних, які мають переважно суб'єктивний характер, нечітко характеризують види відтворюваних економічних ресурсів і рівень зростання якості економічних ресурсів у результаті їх відтворення;

— ознаку емерджентності, яка характеризує категорію «відтворювані економічні ресурси» як цілісну систему. При цьому властивості окремих елементів системи або видів відтворюваних економічних ресурсів не зводяться до властивостей, притаманних системі відтворюваних економічних ресурсів загалом;

— часову ознаку, яка характеризує тривалість використання економічних ресурсів та інтервали, на яких здійснюватиметься відтворення їх об'єктів.

Методом дослідження обрано сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного засвоєння (пізнання) дійсності. Одним з методів дослідження систем шляхом побудови та вивчення їх з використанням моделей є, наприклад, математичне моделювання систем, різновидом якої є метод аналітичного моделювання. Сутність його полягає в записуванні елементів системи у вигляді, приміром, інтегродиференційованих математичних співвідношень [311, с. 313, 328]. Російський учений Я. В. Соколов [312, с. 127—129] відносить моделювання до методу бухгалтерського обліку та пропонує в процесі бухгалтерського моделювання дотримуватися трьох аспектів: аналітичного розкладання, синтетичного складання та враховувати часову складову. Автор підкреслює, що за допомогою спеціально створених образів та описів (символів) досліджуються, усвідомлюються, аналізуються та пізнаються факти господарської діяльності.

У цьому дослідженні при створенні алгоритму побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів застосовано метод аналітичного моделювання. З урахуванням загальноприйнятих підходів до моделювання фізичних та економічних процесів [311, с. 328] запропоновано методологію побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів за етапами, наведеним на рис. 3.7.



Рис. 3.7. Етапи моделювання системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів (розробка автора)

На першому етапі обираються види ресурсів та уточнюються системоутворюючі зв'язки, які можуть бути доволі різними, а вибір ресурсів для цілей аналізу залежить від постановки конкретної проблеми. Сутність проблеми в цьому дослідженні зводиться до розробки методології побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, яка б давала можливість прогнозувати рівень впливу методу відтворення на зростання сукупної продуктивності таких ресурсів. Метою моделювання є побудова моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, застосування якої дасть змогу вирішувати завдання з оцінювання очікуваного та бажаного рівня

якості ресурсів, а для досягнення оптимального значення якості — використовувати методи відтворення.

Я. В. Соколов підкреслює, що за допомогою моделювання досліджуються, усвідомлюються, аналізуються та пізнаються факти господарської діяльності не самого підприємства, а лише його інформаційного відображення [312, с. 130].

На другому етапі розробляється базовий алгоритм, який має враховувати:

— сукупність трьох видів ресурсів — необоротних матеріальних і нематеріальних та інтелектуальних ресурсів, які становлять категорію «відтворювані економічні ресурси»;

— рух визначених видів ресурсів у процесі їх експлуатації та набуття кожним з них відповідного рівня якості;

— можливі напрями відтворення економічних ресурсів.

Під час побудови моделей багатьох соціальних, економічних і політичних систем широко використовується такий науковий напрям, як синергетика, що займається нелінійними процесами в складних, переважно самоорганізуючих системах [313, с. 606].

Прогнозна економічна інформація ґрунтується на припущеннях про майбутні дії підприємства, виходячи з даних про власні ресурси. На підставі такої інформації керівництво може приймати ефективні управлінські рішення щодо перспектив розвитку майбутньої господарської діяльності підприємства. Для створення єдиних умов формування прогнозної інформації, яка має високий рівень невизначеності, їй належить формувати за однаковими вимогами, обраними дослідником. Прогнозна інформація належного рівня якості, яка здатна забезпечити систему аналізу, має відповідати певним вимогам.

1. Повнота змісту, зручність виду та форми представлення прогнозної економічної інформації. Доцільно подавати економічну інформацію окремо за кожним видом відтворюваних економічних ресурсів у формалізованому вигляді та представляти її у відносних величинах. Така прогнозна інформація може мати форму прогнозу або перспективного оцінювання.

2. Актуальність прогнозної інформації, яка залежить від правильного вибору управлінським персоналом напрямів розвитку майбутніх подій.

3. Урахування внутрішніх і зовнішніх факторів, які можуть змінюватись у часі й істотно впливати на сутність господарських операцій підприємства та очікувані результати його майбутньої діяльності. Саме тому під час проведення прогнозних розрахунків необхідно враховувати фінансові наслідки впровадження

планів і стратегії, обраних керівництвом та оцінити їх вплив на потребу підприємства в залученні коштів, здатність погасити заборгованість і на загальну кредитоспроможність. До внутрішніх факторів належать інтелектуальні (людські), фінансові та матеріальні види ресурсів. Контролювати зовнішні фактори (державне регулювання, конкуренцію, наявність і вартість робочої сили в майбутньому тощо), на жаль, неможливо, однак їх необхідно враховувати та передбачати.

4. Тривалість прогнозного періоду (коротко-, середньо-, довгостроковий), упродовж якого прогнозна інформація не втрачає здатність забезпечити прийняття ефективних управлінських рішень.

5. Припущення та очікувані зміни в економіко-правовому середовищі, які вимагають перевірки правильності, повноти формування прогнозної інформації, джерел її надходження та умов формування. У разі необхідності в показники прогнозної інформації вносять відповідні корективи. Прогнозна інформація повинна мати документальну форму та надходити з бізнес-планів, бюджетів, прогнозних форм фінансової звітності, проспектів тощо.

Доцільно формувати прогнозну інформацію з врахуванням визначених вимог і використовувати її під час проведення прогнозного аналізу відтворюваних ресурсів. Прогнозом є оцінювання майбутнього рівня якості ресурсів підприємства. Сутність стратегічного прогнозування полягає в розробці середньо- і довготермінових прогнозів розвитку господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Необхідно підкреслити, що кожне підприємство повинно мати стратегічну мету, яка здатна забезпечити належний рівень прибутковості власної господарської діяльності та розкрити її в стратегічних планах. Процес стратегічного планування передбачає сукупність дій, дотримання яких сприятиме досягненню стратегічної мети. Стратегічні плани можуть охоплювати періоди в 10—15 років, а тому вимагають деталізації або визначення короткострокових завдань у межах загальної стратегії підприємства шляхом бюджетування.

На третьому етапі в контексті запропонованої нами методології побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів [324] на етапі визначення обчислювальних методів, методик та умов їх застосування пропонується використовувати:

1) метод АВС-аналізу, у процесі впровадження якого необхідно врахувати запропоновану класифікацію відтворюваних

економічних ресурсів за видами — ідентифікованими та неідентифікованими з позиції бухгалтерського обліку;

2) метод XYZ-аналізу, який застосовується для визначення змін якісних показників за видами відтворюваних економічних ресурсів на прогностному періоді їх використання. Це дасть змогу прогнозувати залежність продуктивності відтворюваних економічних ресурсів від змін якісних показників необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів упродовж терміну їх використання й рівня відтворення інтелектуального потенціалу трудових ресурсів. У стратегічному аналізі для аналітичного групування широко застосовуються матричні моделі, які ґрунтуються на визначенні й ранжуванні сукупності основних факторів, що впливають на якісне оцінювання ресурсів. Якщо допустити, що необоротні матеріальні активи (А) займають найбільшу частку серед необоротних активів у балансі підприємства, а нематеріальні активи (В) — середнє місце в структурі необоротних активів, то об'єкти інтелектуальних ресурсів (С) зовсім не відображають в обліку. Комбінування АВС і XYZ-аналізів дало можливість згрупувати відтворювані економічні ресурси за видами й здійснити їх ранжування на прогностному періоді експлуатації за рівнями якості. Це дало змогу отримати ефективний інструмент планування напрямів відтворення та управління такими ресурсами в процесі їх експлуатації (табл. 3.9);

Таблиця 3.9

РАНЖУВАННЯ РІВНІВ ЯКОСТІ ВІДТВОРИОВАНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ МЕТОДАМИ АВС І XYZ-АНАЛІЗУ

Рівень якості (потенціалу) відтворюваних ресурсів	Види відтворюваних економічних ресурсів		
	Ідентифіковані (рівень якості)		Неідентифіковані (рівень потенціалу)
	А — необоротні матеріальні активи	В — нематеріальні активи	С — інтелектуальні ресурси
X — високий	AX	BX	CX
Y — середній	AY	BY	CY
Z — низький	AZ	BZ	CZ

3) динамічні моделі аналізу, як предикативні, або моделі прогностичного характеру, що використовуються для прогнозування показників діяльності та фінансового стану підприємства;

4) якісні методи прогнозування, що побудовані на експертних оцінках фахівців. До них належать методи індивідуальних і колективних оцінок, для обробки яких пропонується скористатися методами нечіткої логіки.

Серед обчислювальних методів обрано методи нечіткої логіки та динамічні моделі. Обчислення засобами динамічних моделей з неперервним часом здійснюється за допомогою математичних диференціальних рівнянь [278, с. 85].

Пропонується визначити функцію, яка характеризує сукупну прогнозу продуктивність відтворюваних економічних ресурсів за таким математичним описом:

$$P(t) = \int_{t_1}^{t_2} u(x(t), y(t), z(t), t) dt, \quad (1)$$

де: $x(t)$ — використання у виробничому процесі необоротних матеріальних ресурсів;

$y(t)$ — використання у виробничому процесі нематеріальних ресурсів;

$z(t)$ — використання у виробничому процесі інтелектуальних ресурсів;

t — термін експлуатації, який характеризує початок t_1 і кінець t_2 звітного періоду (місяць, квартал, рік).

Обчислення за функцією $P(t)$ здійснюється з використанням методів нечіткої логіки, оскільки йдеться про оцінювання та прогнозування якісного рівня відтворення цих ресурсів.

Об'єднання методик, запропонованих для проведення прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, з обчислювальними методами нечіткої логіки та динамічними моделями дасть змогу отримати ймовірну якісну оцінку економічної інформації стосовно необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів. Означена прогнозна інформація є корисною для планування напрямів відтворення таких видів ресурсів і передбачення результатів їх відтворення у майбутньому.

На четвертому етапі розробляється програма реалізації алгоритму з урахуванням формули (1) динамічної моделі. Складові підінтегральної функції $P(t)$ взаємозалежать і впливають одна на одну. Оскільки рівень якості відтворення інтелектуальних ресурсів впливає на рівень відтворення матеріальних ресурсів, функціонування яких неможливо без належних технологій, представлених нематеріальними ресурсами, то все

це в сукупності формує відповідний рівень якості відтворюваних економічних ресурсів.

На п'ятому етапі формується база вихідних даних. Вихідними даними є види відтворюваних економічних ресурсів, а також їх прогностичний рівень якості, напрями та методи відтворення необоротних матеріальних, нематеріальних та інтелектуальних ресурсів (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**СУТНІСТЬ МЕТОДІВ ЯКІСНОГО ВІДТВОРЕННЯ
ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ ЗА ВИДАМИ ТА НАПРЯМАМИ,
НА ЯКІ МОЖЕ ВПЛИВАТИ ПІДПРИЄМСТВО**

№ з/п	Напрями відтворення	Методи відтворення та їх економічна сутність	Прогностичний рівень підвищення якості ресурсу
1	2	3	4
1. Відтворення економічних ресурсів за видами необоротних матеріальних ресурсів			
1.1	Відновлення	— капітальний ремонт — ґрунтовний, повний ремонт [13, с. 383]	0,5 ÷ 0,7
1.2	Поліпшення	— реконструкція — комплекс організаційно-технічних заходів, спрямованих на одночасне усунення морального та фізичного зношення [311, с. 449]	0,2 ÷ 0,5
		— модернізація у відношенні до матеріальних ресурсів; — усунення морального зношення шляхом заміни елементів об'єкта майна, виправлення конструктивних дефектів, поліпшення зовнішнього вигляду (приміром з об'єктами нерухомості) [311, с. 330]	0,2 ÷ 0,5
1.3	Повна заміна (ліквідація)	— заміна — використання одного замість іншого внаслідок придбання або виготовлення	1,0
2. Відтворення економічних ресурсів за видами необоротних нематеріальних ресурсів			
2.1	Поліпшення	— модернізація у відношенні до нематеріальних ресурсів; — усунення морального зношення з метою підвищення якості продукції	0,2 ÷ 0,5

Закінчення табл. 3.10

1	2	3	4
2.2	Повна заміна (ліквідація)	— заміна — використання одного замість іншого внаслідок придбання або створення	1,0
3. Відтворення економічних ресурсів за видами інтелектуальних ресурсів			
3.1	Професійне вдосконалення (внутрішня підготовка)	— формування або розвиток професійно важливих якостей — творчого мислення, кваліфікації, навичок. Професійно важливі якості — будь-які якості суб'єкта, що включені до процесу діяльності та забезпечують ефективність її виконання за параметрами продуктивності, якості праці та надійності [314, с. 376]	0,2 ÷ 0,5
		— мотивація до самовдосконалення — сукупність чинників, що спонукають людину здійснювати діяльність з витратою певних сил, на конкретному рівні ретельності й сумлінності, з необхідним ступенем наполегливості для досягнення певних цілей [315, с. 12—13]	0,1 ÷ 0,3
3.2	Професійне навчання (зовнішня підготовка)	— професія — це вид трудової діяльності, занятя, який вимагає від людини певної підготовки і відповідних якостей особистості [316, с. 268]. Напрямами такої підготовки є професійні курси, перепідготовка, цільове навчання в професійних навчальних закладах (училищах, технікумах, ВНЗ)	0,7 ÷ 1,0
3.3	Відновлення працездатності	— відновлення працездатності — тривалість відпочинку, який дає змогу відновити тимчасову втрату людиною працездатності після виснаження в результаті роботи на підприємстві [317, с. 101—102]	0,5 ÷ 1,0

У процесі створення моделі системи прогностичного аналізу враховуються характерні властивості та ознаки відтворюваних економічних ресурсів як нової системної категорії. Прогностичний

рівень якості ресурсів не нормований, а встановлюється з урахуванням типу ресурсу, умов його експлуатації чи використання (інтелектуальний ресурс) і методу відтворення. Наприклад, після проведення реконструкції чи модернізації прогнозний рівень якості необоротного матеріального ресурсу може бути підвищений на 20 ÷ 50 %.

Після того як на третьому етапі визначено обчислювальні методи, а на четвертому й п'ятому складено програму та сформовано базу даних, переходять до *шостого етапу*, на якому здійснюється серія розрахунків за розробленою програмою та оцінюються їх результати.

На сьомому етапі за отриманими результатами розрахунків приймається рішення щодо завершення процесу моделювання або його повторення. Перед повторенням розрахунків вносяться відповідні зміни в базу вихідних даних (етап 5).

У результаті може бути створена модель системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, яка ґрунтується на динамічних моделях прогнозування якості відповідних видів ресурсів [318].

Динамічні моделі прогнозування якості відтворюваних економічних ресурсів

До розгляду управлінським персоналом облікові дані потребують подальшого перетворення, угруповання та аналізу. Для спрощення та прискорення процедури отримання й підготовки виваженого управлінського рішення пропонується скористатися динамічними моделями економіки.

Модель є динамічною, якщо щонайменше одна її змінна відноситься до періоду часу, до якого віднесені інші змінні [278, с. 84—85]. Час у динамічних моделях подається як безперервна або як дискретна величина. Зміни системи, що моделюється, можуть бути кількісними або якісними (структурними). Структурні зміни відображують розвиток системи в умовах перспективного планування й прогнозування, коли інвестиції розподіляють з метою модифікації якісних характеристик системи [319, с. 125].

Ураховуючи все це, пропонується застосувати динамічні моделі в аналізі структури оновлення відтворюваних економічних ресурсів. Вагомою складовою цих ресурсів поряд з нематеріальними активами є основні засоби, об'єкти яких з часом втрачають функціональні (споживчі) характеристики, первісні технічні та технологічні якості. Науково-технічний прогрес, результати впровадження наукових розробок, новітніх техно-

логій у виробництво, неухильне зростання фізичної зношеності основних засобів призводять до повної заміни (ліквідації) їх об'єктів. Тому пропонується алгоритм проведення комплексного аналізу відтворюваних матеріальних ресурсів (основних засобів) за етапами (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Алгоритм проведення комплексного аналізу відтворюваних матеріальних ресурсів (розробка автора)

Метою аналізу відтворюваних матеріальних ресурсів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, здатних до відтворення), є оцінювання, виявлення і подальша мобілізація резервів їх раціонального використання.

Методика аналізу використання інших видів необоротних активів аналогічна методиці аналізу використання основних засобів.

Вимірювання інтенсивності використання необоротних матеріальних ресурсів (основних засобів), здатних до відтворення, пропонується проводити на підприємстві за формулою (1) з використанням узагальнюючих облікових даних звітних форм № 1 «Баланс» та № 2 «Звіт про фінансові результати» (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ КОЕФІЦІЄНТА ОБОРОТНОСТІ ВІДТВОРЮВАНИХ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ (КОВЕР) НА ПІДПРИЄМСТВІ

№ з/п	Показник	Джерело інформації	Пропонується ввести	Умовне позначення
1	Чиста виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням податку на додану вартість (ПДВ) та акцизного збору (АЗ)	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати», код рядка 035	—	ЧВР
2	Середня за певний період величина вартості необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здатних до відтворення об'єктів амортизації	Форма № 1 «Баланс» Розділ I «Необоротні активи», з якого береться інформація щодо нематеріальних активів (ряд. 010 — ряд. 012), щодо основних засобів (ряд. 030—032)	До форми № 1 «Баланс» додатковий рядок 033 «Усього відтворюваних економічних ресурсів»	НМНА

Оскільки динамічні моделі можуть описувати зміни в структурі реального об'єкта пізнання, актуальним є виявлення та розкриття особливостей їх практичного застосування в аналізі оновлення об'єктів основних засобів з метою оптимізації процесу управління їх відтворенням на підприємстві.

Динамічні моделі описують економічний процес у розвитку, на відміну від статичних економіко-математичних моделей (балансових, матричних тощо), які характеризують стан об'єктів у конкретний момент часу та не враховують змін структури основних засобів. На користь використання динамічних моделей в аналізі свідчать визначення сутності балансу російськими економістами Я. В. Соколовим та О. О. Тереховим [320, с. 310, 322—324, 328].

Так, автори зазначають, що в 20-ті роки ХХ століття і до теперішнього часу баланс тлумачили з двох позицій: як статичний (класичний) і динамічний звіти. Ці поняття доволі часто змішують і в сучасній практиці, що ускладнює науково обґрунтоване розуміння їх сутності з позиції бухгалтерського обліку. У статичному балансі актив розглядається як причина, пасив — як результат, у динамічному — навпаки. Головним завданням динамічного балансу є визначення ефективним способом фінансового результату діяльності за звітний період. Це передбачає дотримання принципу постійно діючого підприємства.

Необоротні матеріальні активи з позиції камеральної бухгалтерії розглядають як уже понесені витрати, які відносять до періоду їх оплати, а для патримоніальної бухгалтерії — це капіталізовані витрати, які відповідно до принципу нарахування розподіляють упродовж загального терміну служби об'єкта між тими звітними періодами, коли підприємство почне отримувати доходи від його експлуатації [312, с. 136—137]. Ці періоди визначають заздалегідь й вони не завжди збігаються з реальними термінам експлуатації об'єкта необоротного матеріального активу. Науковець Я. В. Соколов [312] пропонує дві моделі — пряму та непряму, якими спрощено описує процес обліку необоротних активів. Пряма модель наочно демонструє списання вартості машини на витрати виробництва впродовж t років. Непряма модель демонструє процес списання витрат, понесених внаслідок експлуатації машини на собівартість протягом t років зі збереженням її первісної вартості.

Слід зазначити, що представлення Я. В. Соколовим [312] процесу придбання та експлуатації об'єктів необоротних матеріальних активів у вигляді абстрактних описових моделей унеможливує обробку інформації засобами автоматизованих інформаційних систем обліку. Для автоматизованої обробки інформації про об'єкт пізнання, який змінює з часом свої властивості, необхідно відображення його у формалізованому вигляді. Під час дослідження таких об'єктів доцільно використовувати динамічні моделі.

У нашому аналізі враховано існування різних підходів до побудови динамічних моделей, однак використано саме конструктивний або оптимізаційний підхід. Він полягає у виборі з числа можливих напрямів економічного розвитку підприємства — оптимальної траєкторії, тобто кращої згідно з обраним принципом диференційної оптимізації. Такий принцип характеризує обрану сукупність економічних ресурсів, за допомогою яких можна виробити відповідну кількість товарів (робіт, послуг).

Пропонується використання однопродуктової моделі виробництва з неперервним часом, коли підприємство:

— розглядається як економічна система, що виробляє один вид продукції та характеризується високим темпом відтворення основних засобів шляхом оновлення (заміни) їх об'єктів;

— використовує такі основні виробничі фактори, як засоби праці, диференціацію їх за періодами введення в експлуатацію та трудові ресурси.

Це дало змогу уточнити економічну сутність математичного опису моделі, поданої в праці [321, с. 74—76] у вигляді інтегрального рівняння, з урахуванням особливостей проведення аналізу структури оновлення основних засобів на підприємствах України. Так, загальний випуск продукції (або величина прибутку) визначається співвідношенням:

$$P(t) = \int_{m(t)}^{a(t)} u(x(\tau), \varphi(\tau), \tau) d\tau, \quad (2)$$

де $P(t)$ — загальний обсяг випуску продукції за звітний період t ;

t — термін експлуатації, який характеризує початок і кінець звітного періоду (місяць, квартал, рік);

τ — момент введення у виробництво нових об'єктів і проведення оперативного аналізу на підприємстві;

$m(t)$ — функція, що характеризує часовий інтервал використання основних засобів, поза межами якого основні засоби не враховуються, а їх об'єкти вважаються виведеними з виробництва. За цією функцією визначається політика виводу з експлуатації об'єктів основних засобів. Передбачається, що $m(t) < t$, $m(t)$ — є неперервною функцією, з похідною, неперервною праворуч, і таку функцію необхідно визначити. При виведенні застарілих засобів існують певні обмеження швидкості їх заміщення в часі. Тобто, існує константа M ($M \geq 1$) така, що

$m'(t) \leq M$. За цією умовою застарілі до початку звітнього періоду t засоби не можуть бути виведені з експлуатації всі одночасно.

Із сутності $m(t)$ випливає, що $m'(t) \geq 0$ і $m(t) < t$;

$a(t)$ — функція, яка характеризує момент введення у виробництво нової технології, повністю впровадженій до початку звітнього періоду t . Припускаємо, що ця функція є неперервною з похідною неперервною праворуч.

Із сутності функцій $m(t)$ та $a(t)$ витікає, що вони повинні задовольняти умовам $m(t) \leq a(t) \leq t$; $a'(t) \geq 0$.

Виробнича функція $u(x, \varphi, \tau)$ є монотонно зростаючою по τ . Ця функція характеризує закономірний вплив результатів науково-технічного прогресу, зокрема введення нових об'єктів основних засобів на зростання ефективності виробництва. Функція (2) відображує залежність обсягу випуску продукції $P(t)$ від використання основних засобів (x), задіяних у виробничому процесі, і трудових ресурсів φ у поточний момент часу τ ($\tau \leq t$). Передбачається, що за першими двома аргументами функція є однорідною й опуклою, що дає змогу провести прогностичну оптимізацію, тобто визначити оптимальний набір відтворюваних економічних ресурсів для забезпечення бажаної продуктивності підприємства.

З використанням методів нечіткої логіки [322] здійснено розрахунки, які було покладено в основу побудови динамічних моделей прогнозування якості відтворюваних економічних ресурсів у процесі експлуатації. Лінгвістичною змінною в цьому аналізі є «рівень якості». Базова множина значень лінгвістичної змінної «рівень якості» містить три складові: «високий рівень якості», «середній рівень якості» та «низький рівень якості». Характеристична функція приналежності, яка є математичним правилом, визначає ступінь приналежності певного значення лінгвістичної змінної до множини значень тієї чи іншої складової в межах $0 — 1$. Функції приналежності розраховуються для множини значень кожної складової лінгвістичної змінної й відтворюються у формі трикутника, трапеції, Гаусової кривої та ін. Сукупність функцій приналежності кожної складової лінгвістичної змінної зазвичай зображується на одному графіку, що, по суті, становить базову динамічну модель прогнозування якості відтворюваних економічних ресурсів (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Базова динамічна модель прогнозування якості основних засобів у процесі експлуатації (функції приналежності лінгвістичних змінних «високий рівень якості» та «низький рівень якості» мають форму трикутника, «середній рівень якості» — трапеції)

Наприклад, якщо вважати, що основні засоби мають найбільший рівень якості, що дорівнює 1 на початку експлуатації ($\tau = 0$), то впродовж перших 40 % терміну експлуатації вона поступово знижуватиметься.

Якщо низька якість настає, наприклад, після 70 % терміну експлуатації, то виникає питання, на якому інтервалі основні засоби матимуть середню якість?

У монографії [227, с. 122—136] проведено аналіз динаміки знецінення основних засобів і визначено залежність терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості від обраних методів амортизації їх об'єктів. Усе це, а також методи нечіткої логіки, застосовані під час побудови динамічної моделі прогнозування якості основних засобів у процесі експлуатації, дали можливість визначити експертним шляхом, що на інтервалі від 20 % до 80 % рівень якості основних засобів можна вважати середнім.

Принцип диференційної оптимізації, що застосовано в аналізі, визначає стратегію вибору змінних динамічної моделі таким чином, щоб у кожний момент часу забезпечити максимальний прогнозний темп зростання обсягів випуску продукції або прибутку завдяки раціональному використанню підприємством власного економічного потенціалу. Саме тому оцінювання рівня якості відтворюваних економічних ресурсів у необхідний керівництву підприємства момент часу τ дасть змогу прогнозувати динаміку змін якості основних засобів, потребу в оновленні їх об'єктів на певному відрізку терміну експлуатації, що необхідно враховувати при прийнятті зважених рішень щодо напрямів відтворення їх об'єктів.

У таблиці 3.12 наведено приклад аналізу якості основних засобів з використанням динамічної моделі, яка дає змогу прогнозувати рівень якості основного засобу на будь-якому обраному відрізьку терміну його експлуатації.

Таблиця 3.12

**АНАЛІЗ ЯКОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
З ВИКОРИСТАННЯМ ДИНАМІЧНОЇ МОДЕЛІ (ПРИКЛАД)**

№ з/п	Термін експлуатації основних засобів, у %	Рівень якості основного засобу, у %		
		високий	середній	низький
1	10	74	0	—
2	30	24	66	—
3	75	—	46	16

Ураховуючи прогнозний рівень підвищення якості ресурсу, напрями та методи відтворення (табл. 3.10), а також методіку побудови динамічних моделей прогнозування якості економічних ресурсів у процесі експлуатації (рис. 3.9), проведено моделювання якості необоротних матеріальних і нематеріальних та інтелектуальних ресурсів. Результати цього моделювання, як приклад, наведено на рис. 3.10—3.13.



Рис. 3.10. Динамічна модель прогнозування рівня якості необоротних матеріальних ресурсів при відновленні

Так, під час побудови динамічної моделі прогнозування рівня якості необоротних матеріальних ресурсів при відновленні вважалось, що рівень підвищення якості ресурсу досягає 75 %, а при поліпшенні — 50 % (рис. 3.10, 3.11). У результаті прогнозне збільшення середнього рівня якості ресурсу при відновленні станови-

ло 35 %, а прогнозного терміну експлуатації — 30 %. При поліпшенні — 25 % і 20 % відповідно.

Прогнозування рівня якості необоротних нематеріальних ресурсів при поліпшенні на 25 % показало, що середній рівень якості ресурсу збільшується на 15 %, а прогнозний термін експлуатації — на 10 % (рис. 3.12).



Рис. 3.11. Динамічна модель прогнозування рівня якості необоротних матеріальних ресурсів при поліпшенні



Рис. 3.12. Динамічна модель прогнозування рівня якості необоротних нематеріальних ресурсів при поліпшенні

Професійне вдосконалення інтелектуальних ресурсів (наприклад, покращення компетенцій провідних фахівців підприємства) у формі професійного вдосконалення на 25 % призводить до прогнозного збільшення середнього рівня якості ресурсу на 15 % і терміну підтримання його в такому стані — на 10 % (рис. 3.13).



Рис. 3.13. Динамічна модель прогнозування рівня якості інтелектуальних ресурсів при професійному вдосконаленні

Таке моделювання дає змогу передбачити, наскільки може зрости якість економічного ресурсу за напрямками відтворення. Якість — це ступінь вартості, цінності, придатності чого-небудь для його використання за призначенням, добротність, та чи інша характерна ознака, властивість, риса чого-небудь [323, с. 856]. Трактують категорії «якість» та огляд визначень, наведених у таблиці 3.10, дає змогу розкрити економічну сутність якості відтворюваних економічних ресурсів, як відповідності рівня необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів, та інтелекту персоналу (інтелектуальних ресурсів) — умовам виробничого процесу, який застосовується на підприємстві. Підтримання й забезпечення належного рівня якості економічних ресурсів передбачає цілеспрямовану діяльність керівництва й відповідних підрозділів підприємства з питань розробки управлінських рішень щодо відтворення необоротних економічних ресурсів і визначення напрямів кадрової політики щодо розвитку професійної компетентності працівників.

З метою порівняння результатів розрахунків за всіма трьома видами відтворюваних економічних ресурсів обрано однакові прогнозні терміни їх використання. Наприклад, якщо провести професійне вдосконалення фахівців на певному етапі їх використання й це вдосконалення підвищить рівень професійної кваліфікації робітника на 25 %, тоді можна стверджувати, спираючись на застосування методів і методик (див. етап 3), що діапазон максимальної ефективності їхньої роботи розшириться на 20 %. Таким же чином можна спрогнозувати вплив методів відтворення на підвищення ефективності використання ресурсів.

При створенні загальної системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів і прийнятті оптимальних управлінських рішень щодо структури оновлення їх об'єктів на підприємстві необхідно враховувати можливість поступової втрати якості цими видами ресурсів. Запропонована система аналізу надасть можливість прогнозувати якість економічних ресурсів на мікрорівні та узагальнювати на макрорівні інформацію щодо реального економічного потенціалу країни, а також визначати доцільність його відтворення для досягнення цілей соціально-економічного розвитку суспільства. Тому наведені результати необхідно розглядати як спробу побудувати систему аналізу відтворюваних економічних ресурсів з метою прогнозування наслідків впливу якості їх об'єктів на загальний випуск продукції підприємства.

Застосування динамічних моделей у проведенні різних видів аналізу на підприємстві з використанням облікових даних (результатних — за звітний період, оперативних — у поточний момент часу) або прогнозних даних сприятиме оптимізації управління оновленням матеріальних видів економічних ресурсів. Методами нечіткої логіки проведено розрахунки, які було покладено в основу побудови динамічної моделі прогнозування якості основних засобів у процесі експлуатації. Обґрунтовано, що використання динамічних моделей в інформаційній системі обробки результатної облікової інформації забезпечить:

- своєчасне отримання відділом аналізу результатів розрахунків, що характеризують стан об'єктів необоротних матеріальних ресурсів, здатних до відтворення з метою перспективного оцінювання зношеності ключових видів економічних ресурсів;

- прийняття раціональних управлінських рішень щодо заміни об'єктів оцінювання завдяки прогнозуванню впливу такого рішення на основні показники ефективності діяльності підприємства.

Отже, можна вважати, що методологія побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів з використанням динамічних моделей і методів нечіткої логіки обґрунтована.

Відповідно до вимог Держстандарту ГОСТ 19.701-90 «Єдина система програмної документації. Схеми алгоритмів, програм, даних і систем. Умовні позначки і правила виконання» нами розроблена блок-схема алгоритму прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів (рис. 3.14), в основу якої покладено модель відтворення необоротних матеріальних і нематеріальних ресурсів (рис. 1.8) і модель відтворення інтелектуальних ресурсів (рис. 3.3), а також динамічні моделі прогнозування якості відтворюваних економічних ресурсів.

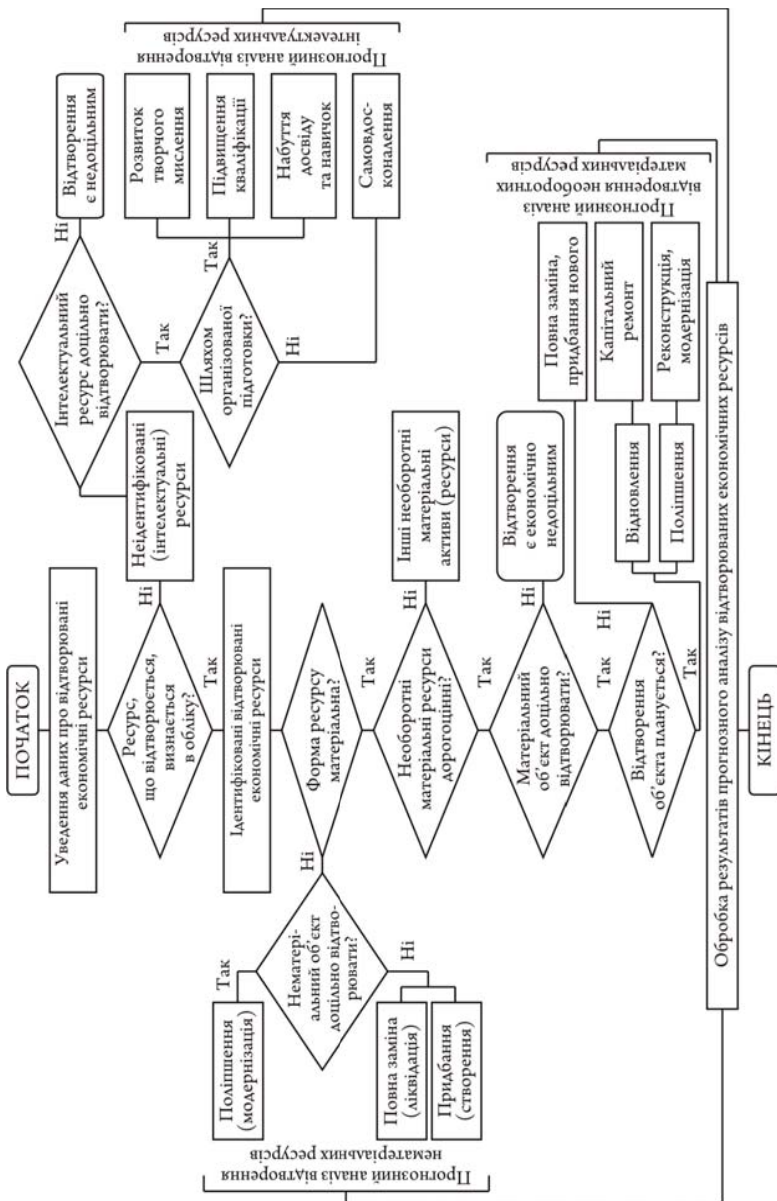


Рис. 3.14. Алгоритм системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів (розробка автора)

Опис алгоритму

1. *Початок* — є входом до середовища програми прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів.

2. *Введення даних про відтворювані економічні ресурси* — підготовка та введення обліково-аналітичної інформації про об'єкти відтворюваних економічних ресурсів.

3. *Ресурс, що відтворюється, визнається в обліку* — дотримання критеріїв віднесення економічних ресурсів до відтворюваних та умов визнання їх об'єктів в обліку. Серед економічних ресурсів, здатних до відтворення чільне місце посідають інтелектуальні ресурси, які є економічною та необліковою категорією.

4. *Ідентифіковані відтворювані економічні ресурси* — ознака, за якою відбувається виокремлення об'єктів відтворюваних економічних ресурсів, що обов'язково контролюються підприємством, відповідають умовам визнання та відображення в бухгалтерському обліку. До таких активів належать частка відтворюваних економічних ресурсів, таких як необоротні матеріальні та нематеріальні ресурси.

5. *Форма ресурсу* — ознака, за якою здійснюється поділ ідентифікованих необоротних економічних ресурсів на матеріальні та нематеріальні види. На об'єкти нематеріальних ресурсів, які характеризуються відсутністю матеріальної форми, діє моральний (економічний або зовнішній) фактор, зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів. На об'єкти необоротних матеріальних ресурсів діють зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на інтенсивність зношення об'єктів необоротних матеріальних ресурсів і розмір накопичення амортизації.

6. *Дорогоцінні необоротні матеріальні економічні ресурси* — вартісна ознака, за якою відбувається поділ необоротних матеріальних ресурсів на дорогоцінні (основні засоби) та малоцінні (інші необоротні матеріальні активи (ресурси)).

7. *Матеріальний об'єкт доцільно відтворювати* — проведення прогнозного аналізу за моделлю відтворення необоротних матеріальних ресурсів та ухвалення рішення щодо відновлення або поліпшення якостей об'єкта. Формою відновлення необоротних економічних ресурсів є капітальний ремонт, а формою поліпшення їх об'єктів — реконструкція та модернізація. Відтворення матеріального об'єкта є економічно недоцільним за умов його повного зношення. Тоді відбувається повна заміна (ліквідація)

необоротного економічного ресурсу шляхом придбання або виготовлення нового об'єкта основного засобу.

8. *Нематеріальний об'єкт доцільно відтворювати* — проведення прогнозного аналізу за моделлю відтворення нематеріальних ресурсів та ухвалення рішення щодо доцільності поліпшення якостей та продовження терміну корисного використання нематеріального об'єкта. Формою відтворення нематеріальних ресурсів є модернізація, яка призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. У разі повного морального зношення нематеріальних ресурсів відбувається повна заміна (ліквідація) об'єкта шляхом придбання або створення нового об'єкта.

9. *Інтелектуальні ресурси доцільно відтворювати* — здійснення прогнозного аналізу за моделлю відтворення інтелектуальних ресурсів, яку сформовано за критеріями якості, та ухвалення рішення стосовно доцільності поліпшення якостей об'єкта. Відтворення інтелектуальних ресурсів планується здійснювати інтенсивним шляхом в процесі організованої чи неорганізованої підготовки трудових ресурсів.

10. *Прогнозний аналіз відтворення необоротних матеріальних ресурсів* — візуальне оцінювання та аналіз отриманих результатів розрахунків у числовій, текстовій формі або у вигляді графіків (рис. 3.10, 3.11), гістограм, відеограм.

11. *Прогнозний аналіз відтворення нематеріальних ресурсів* — візуальна оцінка та аналіз отриманих результатів розрахунків у числовій, текстовій формі або у вигляді графіків (рис. 3.12), гістограм, відеограм.

12. *Прогнозний аналіз відтворення інтелектуальних ресурсів* — візуальна оцінка та аналіз отриманих результатів розрахунків у числовій, текстовій формі або у вигляді графіків (рис. 3.13), гістограм, відеограм.

13. *Обробка результатів прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів* — заключний етап прогнозного аналізу, на якому оцінюються результати прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, визначаються економічно доцільні та перспективні напрями відтворення.

14. *Кінець* — закінчення аналізу, вихід з програми.

Інформація щодо прийняття рішення про доцільність відтворення об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, інтелектуальних ресурсів є необхідною для моделювання та прогнозування впливу наслідків відтворення на тривалість життєвого циклу необоротного активу та рівень результативності господарської діяльності підприємства.

Перспективи інноваційного розвитку України пов'язані з інтенсифікацією процесів виробництва знань, їх нагромадженням та якістю відтворення інтелектуальних ресурсів. Це потребує побудови системи прогностичного аналізу з метою наукового прогнозування управління відтворенням інтелектуальних ресурсів і визначення впливу цього процесу на зростання продуктивності економічних ресурсів підприємства з урахуванням факторів зовнішнього та внутрішнього середовища та фактору часу.

Напрямом подальших наукових досліджень є визначення залежності випуску продукції від якості основних засобів і рівня відтворення інтелектуального потенціалу трудових ресурсів. Це дасть змогу побудувати інформаційну модель аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку, при проектуванні якої будуть враховані можливості оптимізації розрахунків та прийняття управлінських рішень за допомогою динамічних моделей оновлення структури матеріальних видів таких ресурсів на підприємстві. При плануванні робіт з відтворення необхідно враховувати також тенденцію розподілу інтелектуальних ресурсів за видами економічної діяльності підприємств і регіонами України, структурування трудових ресурсів за віковою ознакою та рівнем освіти тощо.

ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ

1. Визначено основне внутрішнє джерело інвестування на підприємстві, яким є амортизація. Планування її розміру дасть змогу забезпечити часткове фінансування процесу відтворення необоротних ресурсів за напрямками економічної діяльності на відновлення, поліпшення або повну заміну матеріальних об'єктів і поліпшення або повну заміну нематеріальних об'єктів.

2. Визначено економічну сутність та охарактеризовано два основні напрями відтворення необоротних ресурсів, які становлять роботи з відновлення або підтримання об'єктів у працездатному стані та поліпшення їх якості.

3. З'ясовано, що визнання та відображення відтворюваних економічних ресурсів у системі бухгалтерського обліку й балансі відбувається за умов ідентифікації їх об'єктів, отримання підприємством у майбутньому економічних вигід від їх використання у власній господарській діяльності, достовірного визначення та документального підтвердження вартості таких об'єктів.

4. Обґрунтовано критерії оцінювання відтворюваних економічних ресурсів за видами, які визнаються та не визнаються традиційною обліковою системою з метою використання їх під час побудови узагальнюючої методики комплексного (якісного та кількісного) оцінювання цих ресурсів в обліку.

5. Уточнено для цілей бухгалтерського обліку визначення категорії «інтелектуальна праця», «інтелектуальний потенціал», економічну сутність підходів до оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів і термінологію видів зношення. Визначено характерні відмінності необоротних інтелектуальних ресурсів від матеріальних.

6. Запропоновано методологію оцінювання відтворюваних економічних ресурсів, яка ґрунтується на вимогах чинного законодавства України. В її основу покладено: концептуальні засади оцінювання рівня відтворення необоротних ресурсів у системі обліку, модель відтворення цих ресурсів за видами матеріальних і нематеріальних об'єктів та показники облікової моделі вартісного оцінювання стану, ефективності використання та рівня відтворення необоротних ресурсів.

7. Уперше введено критерії комплексного оцінювання інтелектуальних ресурсів, які ґрунтуються на показниках якісного оцінювання сукупного інтелектуального потенціалу кожного працівника та вартісного оцінювання в системі обліку й аналізу результативності їхньої діяльності.

8. Запропоновано модель відтворення інтелектуальних ресурсів, сформовану за критеріями якості (рис. 3.3). У моделі визначено методи організованої підготовки персоналу, які сприятимуть інтенсивному типу відтворення інтелектуального капіталу та зростанню внутрішньо створеного гудвілу підприємства.

9. Обґрунтовано критерії якісного оцінювання результативності відтворення інтелектуальних ресурсів вищої ланки відповідальності, до яких пропонується відносити: рівень кваліфікації, компетентність, професійну ерудицію, відповідальність, адаптивність.

10. Розкрито економічну сутність відтворюваних інтелектуальних ресурсів у системі обліку, запропоновано їх визначення та досліджено методи вартісного оцінювання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів у контексті вітчизняного та зарубіжного досвіду.

11. Запропоновано доповнити традиційну систему бухгалтерського обліку інформаційною моделлю управління відтворенням економічних ресурсів, яка побудована на узагальнюючій методиці обчислення амортизації, технології й алгоритмі її використання та враховує можливості застосування сучасних інформаційних систем і технологій.

12. Побудовано факторно-критеріальну модель оцінювання відтворення інтелектуальних ресурсів (рис. 3.5). Така модель допоможе підприємствам визначити реальну вартість нематеріальних об'єктів, оцінити рівень відтворення інтелектуального потенціалу працівників і забезпечити користувачів економічною інформацією щодо результативності відтворення інтелектуальних ресурсів.

13. Розроблено систему прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів, яка містить методологічні засади формування та динамічні моделі прогнозування якості відтворюваних економічних ресурсів.

14. Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора [285; 318; 324—341].

ПІСЛЯМОВА

Розвиток економіки України відбувається в умовах жорсткої конкуренції, підвищеного ризику й загроз з використанням переважно зношених основних засобів, застарілих технологій, форм і методів організації управління. Зміни в економічному розвитку суспільства викликали зміни в теорії та практиці ведення бухгалтерського обліку й аналізу. Так, в умовах доіндустріальної та індустріальної економіки засоби праці характеризувалися економістами переважно як основні засоби, тобто як матеріальна річ або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливав на предмети праці. Постіндустріальна епоха ознаменувалася зростанням пріоритету розумової праці та значущості інтелектуального потенціалу персоналу, розширенням меж економічної сутності засобів праці, до складу яких поряд з необоротними матеріальними ввійшли й нематеріальні об'єкти. Усе це потребує системних реформ в економіці, введення до середовища системи обліку та аналізу категорії «відтворювані економічні ресурси», формування умов для організації обліку їх об'єктів, удосконалення форм фінансової звітності, а також створення нового методичного інструментарію аналізу для визначення продуктивності використання цих видів ресурсів.

Розкриття сутності нової категорії «відтворювані економічні ресурси» здійснювалося на макро- та мікрорівнях, тобто з позицій сучасної економічної теорії, бухгалтерського обліку й економічного аналізу. Так, в економічній науці відтворювані економічні ресурси — це єдина категорія, яка уособлює два основні фактори виробництва — матеріальні й нематеріальні засоби праці: об'єкти амортизації та інтелектуальний потенціал персоналу. У бухгалтерському обліку та економічному аналізі відтворювані економічні ресурси характеризуються як ідентифіковані та неідентифіковані ресурси (активи), що мають здатність генерувати потік майбутніх доходів. Ефективне використання таких ресурсів забезпечує результативність діяльності підприємства та вимагає залучення й розроблення нових методів обробки та способів подання облікової інформації з використанням автоматизованих інформаційних систем.

Важливими завданнями вдосконалення традиційної системи бухгалтерського обліку є накопичення та розкриття інформації щодо відтворюваних економічних ресурсів, визначення методів формування звітності та узагальнення облікових даних за видами необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які характеризують лише ідентифіковану частину відтворюваних ресурсів. До складу нової категорії «відтворювані економічні ресурси» ввійшли види інтелектуальних ресурсів підприємства, інформація щодо яких перебуває поза межами системи бухгалтерського обліку. Як позаоблікова в цьому дослідженні розглядається інформація про неідентифіковані види відтворюваних ресурсів, зокрема про такі, як інтелектуальні. Інтелектуальні ресурси мають у край важливе значення для підприємства в контексті регулярного отримання ним доходу, хоча їх доволі складно оцінювати через невідчутність і невіддільність інтелектуального потенціалу від персоналу.

Монографія містить результати наукового дослідження нового напрямку в економіці — обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Отримані результати дали змогу сформулювати основні висновки й рекомендації:

1. Обґрунтовано доцільність визнання нової категорії «відтворювані економічні ресурси» в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу. До їх складу ввійдуть групи необоротних матеріальних і нематеріальних активів, об'єкти яких у бухгалтерському обліку є ідентифікованими та здатними до відтворення, а також інтелектуальні ресурси, які становлять неідентифіковану частину цих ресурсів.

2. Визначено економічний зміст нової категорії «відтворювані економічні ресурси», яку доцільно визнати законодавчо в двох системах — податковій і бухгалтерського обліку. Зокрема, запропоновано редакцію, якою варто доповнити зміст П(С)БО 7 «Основні засоби».

3. Уточнено економічну сутність категорії «інтелектуальні ресурси» та викладено методологічні засади формування системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку.

4. Визначено, що з позиції бухгалтерського обліку відтворювані економічні ресурси утворюють сукупність ідентифікованих необоротних активів і неідентифікованих інтелектуальних ресурсів. Установлено, що в бухгалтерському обліку доцільно об'єднати облікову інформацію про ідентифіковані активи та створити відповідну систему аналізу.

5. Обґрунтовано та розкрито п'ять узагальнюючих напрямів дослідження відтворюваних економічних ресурсів, теоретичний

опис яких може стати передумовою побудови інформаційної системи обліку та аналізу цих видів ресурсів.

6. Запропоновано методологічні засади побудови системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку, вагомими складовими якої є неідентифіковані види інтелектуальних ресурсів. Уточнено їх сутність і розкрито властивості, що характеризують зростання реальної вартості підприємства.

7. Представлено інформаційну систему обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів як об'єкт наукового пізнання у вигляді динамічної, відкритої, керованої системи. Перевагами такої системи є синергетичний ефект, який може виникати між пов'язаними елементами завдяки їх тісній взаємодії, функціональному упорядкуванню та узгодженню.

8. Визначено та розкрито особливості, які необхідно врахувати під час побудови інформаційних моделей обліку та прогнозних моделей аналізу відтворюваних економічних ресурсів. Створення такої системи сприятиме отриманню повних, достовірних й об'єктивних кількісних та якісних даних, які всебічно характеризують відтворювані економічні ресурси.

9. Створено алгоритм побудови інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів і модель їх аналізу з урахуванням особливостей формування інформації за п'ятьма напрямками. У зв'язку з цим бажано модернізувати систему контролю якості традиційної облікової та суттєвої економічної інформації. Оцінювання ресурсів у новій системі дасть змогу отримати про них достовірні та поглиблені аналітичні дані.

10. Побудована модель системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів з використанням динамічних моделей і методів нечіткої логіки. За розробленою моделлю можна виконувати прогнозні розрахунки якості відтворюваних економічних ресурсів за видами та напрямками їх відтворення та проводити прогнозний аналіз зміни якісних і вартісних показників економічних ресурсів за терміном їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.
2. Применение МСФО: в 3 ч. — Ч. 1: Пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. — 1124 с.
3. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. — 3-е изд. — М.: Сов. энциклопедия, 1984. — 1600 с.
4. Краткий политический словарь / Абаренков В. П., Аверкин А. Г., Агешин Ю. А. и др.; Сост. и общ. ред. Л. А. О니кова, Н. В. Шишлина. — 3-е изд., доп. — М.: Политиздат, 1983. — 367 с.
5. Структурні зміни та економічний розвиток України: Монографія / [Геєць В. М., Шинкарук Л. В., Артёмова Т. І. та ін.]; За ред. д-ра екон. наук Л.В. Шинкарук; НАН України; Ін-т економіки та прогнозув. — К., 2011. — 696 с.
6. Ганзюк С. М. Інноваційний потенціал соціально-економічного розвитку: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.2001 — Економічна теорія та історія економічної думки / Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна. — Харків, 2012. — 16 с.
7. Брежнева-Єрмоленко О. В. Інтелектуальний капітал як фактор формування нової економіки: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.2001 — Економічна теорія та історія економічної думки / Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна. — Харків, 2012. — 16 с.
8. Статистичний щорічник України за 2010 рік / Державна служба статистики України; за ред. О. Г. Осауленка. — К.: ТОВ «Август Трейд», 2011. — 560 с.
9. Статистичний щорічник України за 2006 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2007. — 552 с.
10. Статистичний щорічник України за 2009 рік / [за ред. Олександра Григоровича Осауленка]. — К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. — 566 с. — (Державний комітет статистики України).
11. Стратегія розвитку України «Україна 2020: Стратегія національної модернізації» // http://civic.kmu.gov.ua/civic/control/uk/discussion/ovv/project;jsessionid=FD6DC62B5B329000A759F219717AFB8F?project_id=109573.
12. Новейший философский словарь: 2-е изд., переработ. и дополн. / Главный науч. Ред. А. А. Грицанов. — Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2001. — 1280 с. — (Мир энциклопедий).
13. Сучасний тлумачний словник української мови: 100 000 слів / [за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського]. — Х.: ВД «Школа», 2009. — 1008 с.
14. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник [текст]: У 2 т. / Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О.А., Юрій С. І. / [ред. С. В. Мочерний]. — Л.: Світ, 2006. — Т. 2: О—Я. — 568 с.

15. Словник іншомовних слів / Уклад.: С. М. Морозов, Л. М. Шкарапуца. — К.: Наук. думка, 2000. — 680 с.
16. Словник іншомовних слів / Уклад.: Л. О. Пустовіт та ін. — К.: Довіра, 2000. — 1018 с.
17. *Золотогоров В. Г.* Экономика: энциклопедический словарь. — Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2003. — 720 с.
18. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — 6-е изд. доп. — М.: Институт новой экономики, 2004. — 1376 с.
19. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Вид. центр «Академія», 2002. — Т. 3. — 952 с.
20. *Зайцев Н. Л.* Краткий словарь экономиста. — 3-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 176 с. — (Б-ка малых словарей «ИНФРА-М»).
21. Великий глумачний словник сучасної української мови / Уклад. і головн. ред. В. Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. — 1440 с.
22. *Загородній А. Г.* Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. — К.: Знання, 2007. — 1072 с.
23. *Загородній А. Г.* Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смолженко. — 3-те вид., випр. та доп. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2000. — 587 с.
24. Большая экономическая энциклопедия. — М.: Эксмо, 2008. — 816 с.
25. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
26. Економічна теорія: політекономія: Підручник / За заг. ред. В. Д. Базилевича. — 3-те вид., перероб. і доп. — К.: Знання-Прес, 2004. — 615 с.
27. Экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — 2-е изд. — М.: Институт новой экономики, 2011. — 1152 с.
28. *Крупка М. І., Островець П. І., Реверчук С. К.* Основи економічної теорії: Підручник. — К.: Атіка, 2001. — 344 с.
29. *Раїцький К. А.* Экономика предприятия: Учебник для вузов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2002. — 1012 с.
30. *Башиянин Г. І., Шевчук Є. С.* та ін. Політична економія: Навч. посібник / За ред. д-р екон. наук, проф. Г. І. Башнянина і канд. екон. наук, доц. Є. С. Шевчука. — 4-те вид., переробл. і вип. — Л.: Магнолія плюс; видавець СПД ФО В. М. Піча, 2006. — 308 с.
31. *Гончаров В. В.* Руководство для высшего управленческого персонала: у 2-х т. Т. 2. — М.: МНИИПУ, 1997. — 736 с.
32. *Ткаченко Н. М.* Економічна сутність інтелекту, інтелектуального капіталу, облік // Облік інтелектуального капіталу: сучасний стан і перспективи розвитку. Збір. наук. праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції 24 жовтня 2008 р. — Х.: ХІБМ, 2008. — С. 162—167.
33. Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Ред. кол.: Мочерний С. В. (відп. ред.) [та ін.]. — К.: Вид. центр «Академія», 2000. — Т. 1. — 864 с.
34. Економіка від А до Я [Текст]: Понятійно-термінолог. словник: [близько 5000 термінів] / [О. В. Куроченко, М. А. Копнов, В. П. Слад-

кевич, А.Д. Чернявський та ін.]; Міжрегіональна Акад. упр. персоналом. — К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2008. — 368 с.

35. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: АС-КЕРИ, 2010. — 984 с.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

37. *Бланк И. А.* Управление активами и капиталом предприятия / И.А. Бланк. — К.: Ника-Центр: Эльга, 2003. — 448 с. («Энциклопедия финансового менеджера»; Вып. 2).

38. *Репіна І. М.* Активи підприємства: категоріальний аналіз та систематологія // Формування ринкової економіки: Збір. наук. праць. Спец. вип. Економіка підприємства: теорія і практика. — Ч. II. — К.: КНЕУ, 2008. — 380—720.

39. *Задоя А. А., Петруня Ю. Е.* Основи економіки: Навч. посібник. — К.: Вища школа; Знання, 1998. — 478 с.

40. *Терещенко О. О.* Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с.

41. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивно-го. — Вид. 2-ге, перероб. та доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 528 с.

42. *Сопко В. В.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с.

43. *Манцуоров І. Г.* Статистика економічного зростання та конкурентоспроможності країни: Монографія / Ігор Германович Манцуоров. — К.: КНЕУ, 2006. — 392 с.

44. *Смоленюк П. С.* Аналіз ресурсоспоживання та класифікація факторів, які впливають на матеріальні потоки на підприємствах // Наукові записки: Зб. наук. праць каф. Екон. аналізу. Вип. 12. — Тернопіль: Вид-во «Економічна думка», 2003. — С. 189—193.

45. *Демченко Н. В.* Екологічна складова суспільного відтворення в умовах глобалізації: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.2001 — Економічна теорія та історія економічної думки / Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна. — Х., 2011. — 16 с.

46. *Коренюк П. І.* Еколого-економічна ефективність відтворювальної системи продовольчого комплексу: теорія, методологія, практика: Монографія / П. І. Коренюк. — Дніпропетровськ: ДДФА, 2005. — 355 с.

47. Промислова екологія і її економічний аспект / В. М. Гончаров, Т. В. Пашенко, Б. Т. Харьковський, Н. Л. Недодаєва, О. В. Ковшаров; За заг. ред. д-ра екон. наук, засл. діяча науки і техніки України В. М. Гончарова. — К.: Техніка, 1996. — 160 с.

48. Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2005», затверджений наказом Держспоживстандарту України № 375 від 26.12.2005 р. зі змінами та доповненнями / Державний комітет статистики України / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

49. *Зубко Н. М.* Экономическая теория. — Мн.: НТЦ АПИ, 1998. — 311 с.
50. *Грузинов В. П., Грибов В. Д.* Экономика предприятия: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 208 с.
51. *Городяньска Л. В.* Удосконалення процесів обліку відтворюваних економічних ресурсів й інвестування на підприємстві / Л. В. Городяньска // Проблеми науки. — 2007. — № 11. — С. 34—40.
52. *Грیشнова О. А.* Економіка праці та соціально-трудові відносини: Підручник. — 3-тє вид., випр. і доп. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2007. — 559 с.
53. *Гавкалова Н. Л., Маркова Н. С.* Формування та використання інтелектуального капіталу: Наукове видання. — Х.: Вид. ХНЕУ, 2006. — 252 с.
54. *Ловінська Л. Г.* Нарахування зносу — спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. — 2006. — № 7. — С. 92—100.
55. *Диба В. М.* Облік та аналіз необоротних активів: Монографія / В. М. Диба. — К.: КНЕУ, 2008. — 288 с.
56. *Бігдан І.* Інтелектуальний капітал та облікова політика // Становлення облікової політики в Україні: Тези доповідей Всеукраїнської наук. конференції (18—19 травня 2007 р.) — Тернопіль: Економічна думка, 2007. — С. 43—45.
57. *Бутинець Ф. Ф.* Історія бухгалтерського обліку: У 2-х ч. — Ч. 1: Навч. посібник для студ. вищ навч закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / — 2-ге вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 512 с.
58. *Голов С. Ф.* Интеллектуальные активы — ключевой фактор конкурентоспособности и объект бухгалтерского учета // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній науково-практичній конференції 19 травня 2006 р. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 79—81.
59. *Лазарюшина І. Д.* Концептуальні засади аналізу інтелектуального капіталу // Облік інтелектуального капіталу: сучасний стан і перспективи розвитку. Збірник наукових праць. — Х.: ХІБМ, 2008. — С. 140—142.
60. *Нападовська Л. В.* Концепція подальшого розвитку вітчизняної системи в умовах глобалізації економіки // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. — Спец. вип. / Відп. ред. В. Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 274—281.
61. Словарь современных экономических и правовых терминов / Авт.-сост. В. Н. Шимов, А. Н. Тур, Н. В. Стах и др.; Под ред. В. Н. Шимова и В. С. Каменкова. — Мн.: Амалфея, 2002. — 816 с.
62. *Сурмін Ю. П.* Майстерня вченого: Підручник для науковця / Юрій Петрович Сурмін. — К.: Навч.-метод. центр «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. — 302 с.
63. *Шквір В. Д.* Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посібник / Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2007. — 439 с.

64. *Штофф В. А.* Введение в методологию научного познания: Учебн. пособие. — Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1972. — 191 с.
65. Державна політика стабілізації фінансів підприємств: Монографія / [А. І. Даниленко, В. В. Зимовець, О. М. Кошик та ін.]; За ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. — К., 2011. — 452 с.
66. *Бондар О. В.* Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 1. — С. 38—42.
67. *Грінько А. П.* Формування облікової політики основних засобів як інструмент податкового планування // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. — К.: КНЕУ. — 2006. — С. 125—128.
68. *Кірейцев Г. Г.* Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 23—30.
69. *Фукс А. Е.* Проблеми вдосконалення амортизаційної політики в Україні // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання» (4—5 червня 2004 р.). — Луцьк: Волинський держ. ун. ім. Лесі Українки, 2004. — С. 83—84.
70. *Осіпа Н. В.* Формування амортизаційної політики вугледобувних підприємств автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.2001 — Економіка, організація і управління підприємствами / Східноукраїнський нац. ун.-ім. В. Даля. — Луганськ, 2006. — 20 с.
71. *Онишко С. В.* Особливості реформування амортизаційної політики в Україні / С. В. Онишко, Д. М. Серебрянський // Фінанси України. — 2007. — № 4. — С. 13—19.
72. *Фукс А. Е.* Оцінка і амортизація основного капіталу в умовах ринкових відносин / А. Е. Фукс // Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки: збірник наукових праць. — Луцьк: Ред.-вид. відділ ВДУ ім. Лесі Українки, 1997. — С. 27—30.
73. *Хорунжий Л. А.* Амортизационный фонд (теория и практика образования и использования) / Леонид Андреевич Хорунжий. — М.: Экономика, 1971. — 248 с.
74. *Голов С.* Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 5. — С. 3—8.
75. *Довгопол Н.* Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 3—13.
76. *Чумаченко М.* Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 3—7.
77. *Голов С.* Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 9—15.
78. *Чальїй И.* Источники инвестиций по-кабминовски. Если нет активов, пассивы не помогут // Зеркало недели. — 2004, — 20 марта. — С. 11.

79. *Болховітінова О.* Амортизаційна політика і перспективи оновлення основних фондів / Олена Болховітінова // *Економіст*. — 1998. — № 7—9. — С. 54—59.

80. *Фукс А. Е.* Розвиток прискореної амортизації основного капіталу в західних країнах та її особливості у Україні / А. Е. Фукс // *Вчені записки*. — 1999. — Вип. 2. — С. 172—177.

81. *Осовська Г. В.* Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. — К.: Кондор, 2009. — 358 с.

82. *Бондар М. І.* Капітальні вкладення та капітальні інвестиції в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції* — Київ, 23 жовтня 2009 р. — К.: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. — С. 25—29.

83. Технологічний імператив стратегії соціально-економічного розвитку України: Монографія / [Федулова Л. І., Бажал Ю. М., Осецький В. Л. та ін.]; За ред. д-ра екон. наук, проф. Л. І. Федулової; НАН України; Ін-т економіки та прогнозув. — К., 2011. — 656 с.

84. *Бондар М. І.* Основні види інвестицій та їх роль у відтворенні економіки країни // *Вчені записки: Зб. наук. праць / Відп. ред. А. Ф. Павленко* — К.: КНЕУ, 2006. — Вип. 8. — 27—32.

85. *Дідик В.* Вплив економічних парадигм на процеси створення та використання ресурсів // *Сучасна інноваційно-промислова політика України: інвестиційні пріоритети та інфраструктура: Тези доповідей X міжнародної наук.-практ. конференції (6—8 квітня 1999 р.): У 3-х т.* — Чернівці: Рута, 1999. — Т. 2. — С. 149—156.

86. *Лемішко О. О.* Інвестиції в основний капітал та їх вплив на економіку України // *Фінанси України*. — 2007. — № 7. — С. 46—61.

87. *Репіна І. М.* Моделі трансформації ресурсів в активи підприємства // *Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. Спец. вип. Регіональний розвиток України: проблеми та перспективи: У 2-х ч.* — К.: КНЕУ, 2011. — Ч. 2. — 675 с.

88. *Головко Н. М.* Проблеми обліку, контролю та аналізу матеріальних ресурсів в сучасних умовах // *Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період: Зб. наук. праць IV Міжнар. наук.-практ. конференції (19—21 жовтня 2006 р.) у Хмельницькому економічному університеті.* — Хмельницький: ТОВ НВП «Евріка». — 2006. — С. 252—254.

89. *Єфименко Т. І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки / Тетяна Іванівна Єфименко; НАН України; Ін-т економіки та прогнозув. — К., 2011. — 688 с.

90. *Смит Адам.* Исследование о природе и причинах Богатства народов. Кн. 1. У чотирьох томах — М.: Ось-89, 1962. — 256 с. (бібліотека «Еліт-клас»).

91. *Рикардо Давид.* Начала политической экономии и налогового обложения // *Соч.* — М.: Госполитиздат, 1955. — Т. 1. — 360 с.

92. *Іванченко Н. О.* Системно-ситуаційний підхід до нематеріальних активів підприємств легкої промисловості // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 11. — С. 120—125.

93. *Корнева О. В.* Використання характеристик інтелектуального капіталу і інтелектуального потенціалу в управлінні підприємством / О. В. Корнева // Наукові праці ДонНТУ: Сер.: економічна. — 2007. — Вип. 31—3. — С. 251—257.

94. *Сучкова Е. Д.* Интеллектуальные ресурсы как фактор инновационного развития и обеспечения конкурентоспособности экономики // Вісник Нац. техн. ун-ту «Харківський політехнічний інститут»: Зб. наук. праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХП», 2006. — № 13 (1) — С. 176—178.

95. *Чухно А.* Інтелектуальний капітал: сутність форми і закономірності розвитку // Економіка України. — 2002. — № 11. — С. 48—55; № 12. — С. 61—67.

96. Инновационное развитие: экономика, интеллектуальные ресурсы, управление знаниями: [коллективная монография] / Под ред. Б. З. Мильнера. — М.: ИНФРА-М, 2010. — 624 с. — (Научная мысль).

97. *Армстронг М.* Практика управления человеческими ресурсами / Майкл Армстронг: Пер. с англ. / Под ред. С. К. Мордовина. — 10-е изд. — СПб.: Питер, 2010. — 848 с. — (Сер. «Классика МВА»).

98. *Мамонтова Н. А.* Новітні підходи до визначення вартості нематеріальних активів / Н. А. Мамонтова // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 5. — С. 228—235.

99. *Салихов Б. В.* Интеллектуальный капитал организации: сущность, структура и основы управления: Монография / Борис Варисович Салихов. — М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К^о», 2009. — 156 с.

100. *Чухно А. А.* Твори [Текст]: У 3-х т. Становлення еволюційної парадигми економічної теорії / Анатолій Андрійович Чухно; [НАН України, Київ, Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України]. — К.: Вид-во ЗАТ «ВІПОЛ», 2007. — Т. 3 — 712 с.

101. Детермінанти соціально-економічної нерівності в сучасній Україні: монографія / [Балакірева О. М., Головенько В. А., Дмитрук Д. А. та ін.]; За ред. канд. соціол. наук О. М. Балакіревої; НАН України; Ін-т економіки та прогнозув. — К., 2011. — 592 с.

102. *Брокгауз Ф. А.* Энциклопедический словарь: современная версия / [авт.-сост. Фридрих Арнольд Брокгауз, Илья Абрамович Ефрон]. — М.: Изд-во Эксмо, 2006. — 672 с.

103. *Даль В. И.* Толковый словарь живого великорусского языка: В 4-х т. — М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. — Т. 2 — 672 с.

104. *Ожегов С. И.* Словарь русского языка: ок. 57000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. — 20-е изд., стереотип. — М.: Рус. яз., 1988. — 750 с.

105. Большая энциклопедия: В 62-х т. — М.: ТЕРРА, 2006. — Т. 19. — 592 с.

106. *Семикіна М. В.* Мотивація конкурентоспроможної праці: теорія і практика регулювання: Монографія. — Кіровоград: ПІК, 2003. — 426 с.

107. *Мойсеєнко І. П.* Методологія формування структури інтелектуального потенціалу // Економіка АПК: Вісник Львів. Держ. аграрного ун-ту. — 2006. № 13. — С. 742—747.

108. *Пигоров Г. С.* Активный интеллектуальный капитал образования / Г. С. Пигоров, В. В. Малый, Р. С. Пичко, Н. С. Асина, А. В. Родин // Проблемы подготовки фахівців з інтелектуальної власності в Україні: Матеріали VI Всеукр. наук.-практ. конференції. — К.: Ін-т інтелектуальної власності і права, 2006. — С. 187—191.

109. *Білошапка В. А.* Сучасні пріоритети наукових досліджень професійного розвитку менеджерів у міжнародному бізнесі / В. А. Білошапка, Ю. Є. Кулик // Актуальні проблеми економіки. — 2007. — № 11 (77). — С. 39—45.

110. *Розумний М. М.* Інтелектуальний потенціал України: проблеми реалізації / М. М. Розумний // Київськ. Нац. ун-тет ім. Тараса Шевченка: Наук. записки ін-ту журналістики / Ред. кол. В. В. Різун (голова) та ін. — К.: Інститут журналістики, 2003. — Т. 12: липень—вересень. — С. 90—93.

111. *Резникова Е. А.* Теоретические основы интеллектуального потенциала внешнеэкономического персонала предприятия // Культура народов Причерноморья. Проблемы материальной культуры. Экономические науки. — 2006. — С. 85—88.

112. *Зинов В.* Интеллектуальный капитал как базовая характеристика стоимости бизнеса / В. Зинов, К. Сафарян // Інтелектуальна власність. — 2001. — № 5—6. — С. 23—35.

113. *Руткевич М. Н.* О понятии интеллектуального капитала и способах его измерения / М. Н. Руткевич, В. К. Левашов // Науковедение. — 2000. — № 1. — С. 21—24.

114. *Bowen H. R.* Investment in Learning. San Francisco, 1978. — p. 362.

115. *Коулман Дж.* Капитал социальный и человеческий [Электронный ресурс]. — Доступный з: <http://www.ecsocman.edu.ru/images/pubs/2003/12/13/0000_139417/011kOULMAN.pdf>; Пер. с англ. Л. Стрельникова, А. Стасенко // Общественные науки и современность. — 2001. — № 3. — С. 121—139.

116. *Громыко Ю.* Что такое человеческий капитал (ЧК) [Электронный ресурс]. — Доступный з: <http://www.archipelag.ru/authors/gromiko/?library=2576>.

117. *Гава Ю. В.* Інтелектуальний капітал — шлях до економічного зростання України // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 4. — С. 129—134.

118. *Деньга С. М.* Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. — Ч. 2. — Категорії та методологія оцінювання. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. — 301 с.

119. *Мних О. Б.* Зміна філософії управління вартістю підприємства та проблеми її оцінювання // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка»: Зб. наук. праць. — Вип. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку» / Від. ред. О. Є. Кузьмін. — Львів: Нац. ун-тет «Львівська політехніка». — 2007. — № 576. — С. 174—182.

120. *Садовский В. А., Стеценко Е. А.* Интеллектуальный капитал: сущность и основные особенности // Вісник Нац. тех. Ун-ту «Харківський політехнічний інститут»: Зб. наук. праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХПП». — 2006. — № 13 (1) — С. 158—160.

121. *Мойсєнко І.* Формування інтелектуального потенціалу підприємства // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні: Науковий збірник. — Спец. вип. 15 (частина 1) / За ред. В. Є. Швеця. — Львів: Інтереко, 2005. — С. 117—122.

122. *Сажина М. А., Чибриков Г. Г.* Экономическая теория: Учебник для вузов. — М.: Изд. группа НОРМА — ИНФРА-М, 1998. — 456 с.

123. *Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. / За ред. С. В. Мочерного. — Львів: Світ, 2005. — Т. 1 — 616 с.

124. *Фінанси підприємства: Підручник / Л. О. Лігоненко, Н. М. Гуляєва, Н. А. Гринюк та ін.* — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-тет, 2006. — 491 с.

125. *Онікієнко В. В.* Методологічні питання дослідження відтворення трудових ресурсів регіону / В. В. Онікієнко // Зайнятість та ринок праці: Міжвідомчий наук. зб., заснований при НЦ ЗРП НАН і Мінпраці України у 1992 р. — К.: Національна академія наук України, 1994. — Вип. 2. — С. 3—11.

126. *Пенькова О. Г.* Інформаційна складова підвищення ефективності використання інвестиційних ресурсів у регіонах (на прикладі Черкаської області) // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 5. — С. 141—150.

127. Статистичний щорічник України за 2007 рік. / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Вид-во «Консультант», 2008. — 572 с.

128. *Уманців Г.* Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — С. 20—23.

129. *Котова Т., Молчанова О., Черниченко Т., Гришина С.* Российский и международный опыт признания и оценки гудвилла // Маркетинг. — 2005. — № 2. — С. 121—126.

130. *Просвірина І. І.* Оценка внутренне созданного гудвилла компаний // Международный бухгалтерский учет. — 2005. — № 9. — С. 23—30.

131. *Петрова С.* Гудвіл: зарубіжний та вітчизняний досвід // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 30. — С. 47—50.

132. *Соколов Я. В., Пятов М. Л.* Гудвилл: «новая» категория бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1997. — № 2. — С. 46—50.

133. *Швец Н. В.* Організаційно-економічний механізм управління відтворенням основних засобів підприємства (на прикладі підприємств хімічної промисловості): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.2001 — Економіка, організація і управління підприємствами / Нац. гірничий ун-тет. — Дніпропетровськ, 2005. — 19 с.

134. *Кантор Л. М.* Амортизация и ремонт в промышленности СССР / Л.М. Кантор. — М.: Госпланиздат, 1949. — 103 с.

135. *Диба В. М.* Класифікація та оцінка основних засобів / В. М. Диба // Економіка та підприємництво: Зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. — Вип. 4 / Відп. ред. С. І. Дем'яненко. — К.: КНЕУ, 2000. — С. 205—213.

136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

137. *Захарчук М. А.* Ремонти основних засобів, їх сутність та класифікація // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. — Спец. випуск. / Відп. ред. М.М. Коцупатрий. — К.: КНЕУ, 2007. — Ч. I — С. 91—105.

138. *Кириченко В. В.* Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів (на прикладі промислових підприємств Вінницької області): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.2004 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київськ. нац. екон. ун-тет. — К., 2004. — 21 с.

139. *Ларіков В. Ю.* Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / ДВНЗ Київськ. нац. екон. ун-тет імені Вадима Гетьмана. — К., 2007. — 20 с.

140. *Леонтєва В. І.* Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України — К., 2008. — 20 с.

141. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / Під ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. — 1272 с.

142. *Решетняк О. О.* Відшкодування морального зносу технологічного обладнання підприємств машинобудування: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.2001 — Економіка, організація і управління підприємствами / Східноукраїнський нац. ун-тет ім. Володимира Даля. — Луганськ, 2005. — 19 с.

143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

144. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

145. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» / Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

146. *Веллс Глен А., Шорт Деніел Г.* Основи фінансового обліку / Глен А. Веллс, Деніел Г. Шорт: Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач.]. — К.: Основи, 1997. — 943 с.

147. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика: У 4-х т. / За заг. ред. О. Д. Святоцького. — (Наук.-практ. вид. — Т. 4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / О. Б. Бутнік-Сіверський, О. П. Гавриленко, С. О. Довгий [та ін.]); За ред. О. Б. Бутнік-Сіверського, О. Д. Святоцького. — К.: Вид. Дім «Ін Юре», 1999. — 352 с.

148. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

149. Природно-ресурсний потенціал сталого розвитку України / [Б. М. Данилишин, С. І. Дорогунцов, В. С. Міщенко, Я. В. Коваль, О. С. Новоторов, М. М. Паламарчук]. — К.: РВПС України, 1999. — 716 с.

150. Наказ Фонду державного майна України, Державного комітету з питань науки і технологій «Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів» від 27.07.1995 р. № 969/97 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

151. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

152. Новий тлумачний словник української мови: У 3-х т. / В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. — 2-ге вид. — К.: Вид. «Аконіт», 2003. — Т. 2. — 926 с.

153. *Гавкалова Н. Л.* Формування та використання інтелектуального капіталу: Наукове видання / Н. Л. Гавкалова, Н. С. Маркова. — Харків: ХНЕУ, 2006. — 252 с.

154. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

155. *Котенко Л. М., Польова Т. В.* Деякі аспекти обліку нематеріальних активів за сучасних економічних умов // Облік інтелектуального капіталу: сучасний стан і перспективи розвитку: Збір. наук. праць за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конференції 24 жовтня 2008 р. — Харків: ХІБМ, 2008. — С. 128—137.

156. Економіка підприємства: Навч. посіб. для студентів вищих навч. закладів / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, Б. М. Сердюк та ін.; За заг. ред.

П. В. Круша, В. І. Подвігіної, Б. М. Сердюка. — 2-ге вид., стереотип. — К.: Ельга-Н, КНТ, 2009. — 780 с.

157. Економіка підприємства: Підручник / І. О. Чаюн, Г. М. Богославець, Н. С. Довгаль, Л. Л. Стасюк, І. Ю. Бондар; За заг. ред. проф. Н. М. Ушакової. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. — 569 с.

158. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета: Пер. з англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд., стереотип — М.: Финансы и статистика, 1997. — 496 с.: ил. — (Сер. по бухгалтерскому учету и аудиту).

159. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики оцінки вартості майна під час приватизації» від 15.08.1996 р. № 961 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: liga.

160. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // liga.

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

162. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія] / Людмила Геннадіївна Ловінська. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.

163. *Городянська Л. В.* Управління інтелектуальним капіталом і забезпечення підприємств інтелектуальними ресурсами // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 1 (79). — С. 127—132.

164. *Городянська Л. В.* Особливості організації обліку відтворюваних економічних ресурсів на підприємстві // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ. — 2008. — Вип. 11. — С. 201—209.

165. *Городянська Л. В.* Обґрунтування вибору критеріїв визнання в обліку відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ, — 2009. — Вип. 13. — С. 198—205.

166. *Городянська Л. В.* Критеріальні підходи до визнання в обліку відтворюваних інтелектуальних ресурсів / Л. В. Городянська // Соціально-економічний розвиток України в XXI столітті: проблеми, пріоритети і перспективи. Вісник КІНУ ім. Івана Огієнка. Економічні науки. За матеріалами 2 міжнар.-практ. конференції (23—24 квітня 2009 р.). — Кам'янець-Подільський: Видавець Зволейко Д. Г., 2009. — С. 286—289.

167. *Городянська Л. В.* Ознаки відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку підприємства / Л. В. Городянська // Вдосконалення обліку, аудиту і аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Всеукр. наук.-метод. конференції з міжнар. участю 12—15 травня 2009 р. — Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2009. — С. 23—26.

168. *Городянська Л. В.* Нарахування амортизації в єдиній системі / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 7. — С. 37—40.

169. *Городянська Л. В.* Пропозиції щодо термінології відтворення інтелектуального капіталу в обліково-аналітичній системі підприємства // Облік інтелектуального капіталу: сучасний стан і перспективи розвитку. Зб. наук. праць за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конференції 24 жовтня 2008 р. — Харків: ХІБМ, 2008. — С. 118—120.

170. *Городянська Л. В.* Особливості обліку гудвілу та методи оцінки його вартості на підприємстві / Л. В. Городянська // Фінанси України. — 2007. — № 4. — С. 119—126.

171. *Городянська Л. В.* Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку / Л. В. Городянська // Фінанси України. — 2009. — № 11. — С. 112—121.

172. *Городянська Л. В.* Концептуальні засади побудови прогностичних моделей обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15 березня 2012 р.): [тези доп. / Відп. ред. Л. В. Нападівська]. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — С. 48—51.

173. *Пушкар М. С.* Чи стане господарський облік наукою? / М. С. Пушкар // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Між нар. наук.-практ. конференція (Київ, 15 березня 2012 р.): Тези доп. / Відп. ред. Л. В. Нападівська. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. — С. 131—133.

174. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій, ділова гра на прикладі металургійного підприємства: Навч. посібник / За ред. д-р. екон. наук, проф. К. Ф. Ковальчука. — Дніпропетровськ: Пороги, 2010. — 398 с.

175. *Легенчук С.* У пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 12. — С. 39—44.

176. *Голов С.* Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 4. — С. 3—13.

177. *Кузнецова С.* Система бухгалтерського обліку: Методологічні та правові аспекти формування // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 4. — С. 12—16.

178. *Сопко В. В.* Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 10. — С. 2—11.

179. *Кіндрацька Л. М.* Бухгалтерська професія в Україні: реальність і перспективи / Л. М. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 11. — С. 6—9.

180. *Кузьмінський Ю. А.* Законодавче визначення термінології бухгалтерського обліку в СНД / Ю. А. Кузьмінський // Фінанси, облік і аудит: Наук. збірник / Відп. ред. Мороз А. М.]. — Вип. 1. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 209—220.

181. *Левицька С. О.* Облікова система підприємства / С. О. Левицька // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в

Україні: Всеукр. наук.-практ. конференція, 25—26 листоп. 2009 р.: Зб. праць / За заг. ред. проф. В. Д. Базилевича]. — К.: Київський нац. ун-тет ім. Тараса Шевченка, 2009. — С. 201—203.

182. *Пушкар М. С.* Система обліку як генератор інформаційних ресурсів / М. С. Пушкар // *Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць / відп. ред. Лінник В. Г.]*. — Спец. випуск. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 355—363.

183. *Экономика предприятия* : Пер. с нем. Под ред. Ф. К. Беа, Э. Дихтла, М. Швайтцера. — М.: ИНФРА-М, 1999. — XVI. — 928 с.

184. *Друкер П.* Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. Учеб. пособие. / Питер Друкер; — М.: Изд. дом «Вильямс», 2000. — 272 с.

185. *Кузьмінський Ю. А.* Законодавче визначення термінології бухгалтерського обліку в СНД / Ю. А. Кузьмінський // *Фінанси, облік і аудит: Наук. зб / Відп. ред. А. М. Мороз*. — Вип. 1. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 209—220.

186. *Хомин П.* Адитивний і процедурний підходи та еkleктика їх тлумачення за теорією бухгалтерського обліку / П. Хомин // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2006. — № 7. — С. 22—28.

187. *Молчанов А. М.* Возможная роль колебательных процессов в эволюции // *Колебательные процессы в биологических и химических системах*. — М., 1967. — С. 287.

188. *Квач Я. П., Селезньова А. О.* Складові консолідації системи обліку в механізмі корпоративного управління // *Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнар. наук.-практ. конференції*. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 21—23.

189. *Хоруженко О. І.* Управлінський облік як аналітична система управління корпоративною власністю // *Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнар. наук.-практ. конференції*. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 188—190.

190. *Мних Є. В.* Внутрішній і зовнішній контури обліково-аналітичних систем господарюючих суб'єктів // *Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти»*. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. — Ч. 1. — С. 63—65.

191. *Большие технические системы: проектирование и управление* / Л. М. Артюшин, Ю. К. Зиятдинов, И. А. Попов, А. В. Харченко / Под ред. И. А. Попова. — Харьков: Факт, 1997. — 400 с.

192. *Воронін А. М.* Інформаційні системи прийняття рішень: навч. посібник / Воронін А. М., Зятдінов Ю. К., Климова А. С. — К.: Вид-во Національного авіаційного ун-ту «НАУ-друк», 2009. — 136 с.

193. *Лучко М. Р.* Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід: Монографія. — Тернопіль: ТАНГ, 1997. — 138 с.

194. *Пархоменко В.* Документальне забезпечення бухгалтерського обліку / Валерій Пархоменко // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2010. — № 8. — С. 7—11.

195. *Лисенко Н. М.* Облікова інформація в системі управління підприємством (на прикладі житлово-комунального господарства) // Формування ринкових відносин в Україні. — 2005. — № 9. — С. 62—68.

196. *Семенча І. С.* Розробка механізму інформування як основного засобу діяльності керівної системи підприємств // Вісник Дніпропетровського держ. аграр. ун-ту. — № 1—2008. — С. 60—64.

197. *Колос І., Лимар І.* Облікова інформація — основа для прийняття рішень // Вісник податкової служби України. — № 23 (257). — 2003 — С. 44—51.

198. *Дем'яненко М. Я.* Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 10—17.

199. *Бігдан І. А., Кравченко С. Г.* Про співвідношення понять «економічна сутність» та «облікове визнання» інтелектуального капіталу. Збірник наукових праць. — Харків: ХІБМ, 2008. — С. 80—88.

200. *Костюченко В.* Метод економічної доданої вартості як інструмент оцінки та аналізу діяльності холдингу / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 4. — С. 19—23.

201. *Должанський І. З.* Конкурентоспроможність підприємства: Навчальний посібник / Должанський І. З., Загорна Т. О. — К.: Центр навч. літ-ри, 2006. — 384 с.

202. *Вакуленко А. В.* Менеджмент конкурентоспособности предприятия // Маркетинг: теорія і практика: Матеріали II міжнар. наук.-практ. конференції 16—17 квітня 1998 р. — К.: КНЕУ, 1998. — С. 26—28.

203. Тенденции развития экономики и формирование современной системы управления внешнеэкономическими связями: региональный аспект: Монография / Под общ. ред. д-р екон. наук, проф. Крамаренко В. И. — Симферополь: Культура народов Причерноморья, 2007. — 263 с.

204. *Пересада А. А.* Управління інвестиційним процесом. — К.: Лібра, 2002. — 472 с.

205. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 12. — С. 60.

206. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] // liga.

207. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] // liga.

208. *Івахненко В. М.* Теорія економічного аналізу: навч. посібник для студентів вищих навч. закладів / В. М. Івахненко. — К.: Вид. дім «Слово», 2010. — 352 с.

209. *Верига Ю. А.* Облікова політика підприємства — основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези

доповідей міжнар. наук.-практ. конференції (16—18 жовтня 2000 р.) / Відп. ред. В. М. Івахненко. — К.: КНЕУ. — 2000. — С. 10—12.

210. *Грузинов В. П.* и др. Экономика предприятия: Учебник для вузов / Под ред. проф. В. П. Грузинова. — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. — 535 с.

211. *Житний П.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 3. — С. 3—10.

212. *Кужельний М. В.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — С. 45—49.

213. *Чижевська Л. В.* Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: [монографія] / Людмила Віталіївна Чижевська. — Житомир: ЖДТУ, 2006. — 304 с.

214. *Цветкова Н.* Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 3. — С. 14—27.

215. *Сопко В. В., Сопко О. В.* Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник. — К.: Знання України, 2003. — 231 с.

216. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 / [Електронний ресурс] // *liga*.

217. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. № 352 / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: *liga*.

218. Наказ Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання» від 02.12.1997 р. № 125/70 / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: *liga*.

219. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 / [Електронний ресурс] // *liga*.

220. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29.12.2000 р. № 356 / [Електронний ресурс] // *liga*.

221. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] // *liga*.

222. *Хоменко Л. М.* Сутність технічного оновлення промислових підприємств // Вчені записки: Збірник наукових праць. / Відп. ред. А. Ф. Павленко. — К.: КНЕУ, — 2006. — Вип. 8. — С. 136—142.

223. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] // *liga*.

224. *Бутинець Ф. Ф.* Організація бухгалтерського обліку / [Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова]: Навч. посібник. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.

225. *Завгородній В. П.* Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. — К.: А.С.К., 1998. — 768 с.

226. *Івахненко С. В.* Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту: Економічні науки. — № 9. — 1999. — С. 98—106.

227. *Городянська Л. В.* Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: Монографія / Городянська Л. В. — К.: КНЕУ, 2008. — 224 с.

228. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. проф. О. И. Волкова. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 416 с.

229. *Горлач В. М., Левченко О. М.* Табличний процесор Microsoft Excel: основи роботи. — Львів: БАК, 1999. — 104 с.

230. *Рычков В.* Самоучитель Excel 2000. — СПб.: Питер, 2001. — 336 с.

231. *Ботт Эд.* Использование Microsoft Office 97: Пер. с англ. — К.: Діалектика, 1997. — 416 с.

232. *Бутинець Ф. Ф.* Інформаційні системи бухгалтерського обліку : Підручник / [Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук] для студ. вищ. навч. закл. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.

233. *Микитенко Т.* Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством / Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 10. — С. 12—19.

234. *Писаревська Т. А.* Інформаційні системи обліку та аудиту: Навч. посібник / Т. А. Писаревська. — К.: КНЕУ, 2004. — 369 с.

235. *Терещенко Л. О.* Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посібник / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. — К.: КНЕУ, 2004. — 187 с.

236. *Радченко М. Г.* 1С: Предприятие 8.0 Практическое пособие разработчика. Примеры и типовые приемы / М. Г. Радченко. — 2-е изд. — М.: ООО «1С-Паблишинг», 2006. — 656 с.

237. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та / або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 1. — С. 57—61.

238. *Городянська Л. В.* Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 10. — С. 35—44.

239. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] // *liga*.

240. *Городяньська Л. В.* Облік доходів, витрат, фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва та особливості фінансової звітності / Л. В. Городяньська // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2008. — № 3. — С. 28—39.

241. *Городяньська Л. В.* Облікова інформація в системі обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів підприємства // *Проблеми і перспективи соціально-економічного розвитку регіону в умовах євроінтеграційних процесів: Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (6—7 листопада 2008 р.)*. — Чернівці: Технодрок, 2008. — С. 210—213.

242. *Городяньська Л. В.* Інтелектуальна власність як нематеріальний об'єкт обліку на підприємстві // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2007. — № 4. — С. 41—46.

243. *Городяньська Л. В.* Сутність обліково-аналітичної системи та місце амортизації в ній: Зб. тез за матеріалами IV Міжнародної наук.-практ. конференції «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку» (10—12 жовтня 2006 р.) / Відп. ред. С. І. Шкарабан. — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — С. 58—59.

244. *Городяньська Л. В.* Облікове визнання відтворюваних ресурсів в обліково-аналітичній системі підприємства // *Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: Зб. тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 р.* — Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. — С. 21—23.

245. *Городяньська Л. В.* Облікова політика в контексті зростання конкурентоспроможності підприємства // *Стратегії розвитку України в глобальній сфері: Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції (7—9 листопада 2008 г.)*. — Т. 2. — Симферополь: ЦРОНИ, 2008. — С. 131—133.

246. *Городяньська Л. В.* Наказ про облікову політику — основа організації обліково-аналітичної системи на підприємстві // *Вісник Тернопільського нац. економ. ун-ту: Зб. наук. праць*. — Тернопіль: Тернопільській нац. економ. ун-тет. / Гол. ред. А. Ф. Мельник. — 2007. — № 3. — С. 140—146.

247. *Городяньська Л. В.* Особливості облікової політики підприємств державної форми власності // *Становлення облікової політики в Україні: Тези доповідей Всеукр. наук. конференції (18—19 травня 2007 р.)*. / Відп. ред. П. Я. Хомин. — Тернопіль: Економічна думка. — 2007. — С. 71—73.

248. *Городяньська Л. В.* Вплив амортизації на грошовий потік підприємства // *Вчені записки: Зб. наук. праць*. — К.: КНЕУ. — 2007. — Вип. 9. — С. 127—132.

249. *Городяньська Л. В.* Організація обліку відтворюваних економічних ресурсів на поточному етапі // *Сучасні проблеми розвитку національ-*

ної економіки і шляхи їх розв'язання: Колективна наук. монографія / За наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка. — К.: Нац. академія управління, 2008. — С. 435—441.

250. *Городянська Л. В.* Організація обліку інтелектуального капіталу та управління процесом інвестування на підприємстві // Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту. Економічні науки. — Кіровоград: КНТУ, 2007. — Ч. 2. — Вип. 12. — С. 151—157.

251. *Городянська Л. В.* Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 10. — С. 17—22.

252. *Городянська Л. В.* Методологічні аспекти організації амортизаційної політики на підприємстві / Л. В. Городянська // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. Сер.: «Підприємництво, менеджмент та маркетинг». Випуск XII. — № 2: Зб. наук. праць. — Рівне: НУВГП. — 2006. — С. 57—63.

253. *Городянська Л. В.* Відтворювані економічні ресурси як об'єкти обліку та оцінки на підприємстві / Л. В. Городянська : Зб. наук. праць Черкаського держ. технолог. Ун-ту. Сер.: Економічні науки. Вип. 21. — Черкаси: ЧДТУ. — 2008. — С. 21—24.

254. *Городянська Л. В.* Визнання та оцінка відтворюваних економічних ресурсів в системі бухгалтерського обліку / Л. В. Городянська // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково-практичної конф., 25—26 лист. 2009 р., Київ / За заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. — К.: Київ. нац. ун-тет ім. Тараса Шевченка, 2009. — С. 85—87.

255. *Городянська Л. В.* Класифікація способів проведення оцінки відтворюваних економічних ресурсів в обліку / Л. В. Городянська // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Зб. матеріалів міжнарод. наук.-практ. конференції (14 травня 2010 р.) — К.: КНЕУ, 2010. — С. 356—359.

256. *Городянська Л. В.* Напрями розширення можливостей інформаційних систем для обліку та аналізу / Л. В. Городянська, С. В. Засенко // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: Тези доп. науково-практ. конференції 18 лютого 2010 р. — К.: КНЕУ, 2010. — С. 61—65.

257. *Городянська Л. В.* Концепція обліково-аналітичного забезпечення управління відтворюваними економічними ресурсами / Л. В. Городянська // Фінанси, облік і аудит: [збірник наукових праць / Відп. ред. А. М. Мороз]. — К.: КНЕУ, 2012. — Вип. 20. — С. 260—267.

258. *Колот А. М.* Інноваційна праця та інтелектуальний капітал як провідні чинники розвитку та підвищення якості освітньої діяльності // Досвід організації та активізації навчального процесу на основі впровадження інноваційних технологій. Зб. матеріалів наук.-метод. конференції 5—8 лютого 2008. — У 2 т. — К.: КНЕУ. — 2008. — Т. 1. — С. 29—42.

259. *Мандибура В. О.* Особливості фінансового забезпечення відтворення робочої сили в умовах ринкової трансформації / В. О. Мандибура // Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки: 36. наук. праць. — Луцьк: Ред.-вид. відділ ВДУ ім. Лесі Українки, 1997. — С. 371—377.

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

261. 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.

262. *Якубовський М.* Науково-інноваційне забезпечення модернізації української промисловості / М. Якубовський // Економіка України. — 2009. — № 10. — С. 4—14.

263. *Бондар М. І.* Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М.І. Бондар; Відп. ред. А. М. Мороз // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. — К.: КНЕУ. — 2009. — Вип. 13. — С. 169—177.

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

265. *Бігдан І. А.* Інтелектуальний капітал: проблемні питання обліку // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»: Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХПІ». — 2006. — № 13 (1) — С. 75—77.

266. *Нашкєрська Г.* Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкєрська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 11. — С. 23—30.

267. *Уманців Г.* Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 9. — С. 9—15.

268. *Flamholtz E. G.* Human Resource Accounting / E. G. Flamholtz. — Encino, California: Dickenson Publishing Co, 1974.

269. *Zadaeh L. A.* Fuzzy Sets, Information and control. — 1965. — 8. — P. 338—353.

270. *Коваль А. А.* Логіко-лінгвістичні моделі в нечітких системах // Проблеми програмування. — 2008. — № 2—3. — Спец. випуск. — С. 375—378.

271. Экономический словарь / Е. Г. Багудина, А. К. Большаков и др.; Отв. ред. А. И. Архипов. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. — 624 с.

272. *Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. / За ред. С. В. Мочерного. — Львів: Світ, 2006. — Т. 2. — 568 с.

273. *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.

274. 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).

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

276. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

277. Бикова В. Г. Інноваційне управління ресурсним обміном в економічних системах / В. Г. Бикова, Є. В. Курячий, Ю. М. Ряснянський // Фінанси України. — 2009. — № 3. — С. 101—108.

278. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л. И. Лопатников. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520 с.

279. Алексеев А. А. Поймите меня правильно или книга о том, как найти свой стиль мышления, эффективно использовать интеллектуальные ресурсы и обрести взаимопонимание с людьми / А. А. Алексеев, Л. А. Громова. — СПб.: Экономическая школа, 1993. — 352 с.

280. Экономическая энциклопедия / Научн.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; Гл. ред. Л. И. Абалкин. — М.: Экономика, 1999. — 1055 с.

281. Большой Российский энциклопедический словарь. — М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. — 1888 с.

282. Жданов С. А. Экономические модели и методы в управлении / С. А. Жданов. — М.: Изд-во «Дело и Сервис», 1998. — 176 с.

283. Мартиненко С. М. Діагностична діяльність майбутнього вчителя початкових класів: теорія і практика: Монографія / Світлана Миколаївна Мартиненко. — К.: КМПУ імені Б. Д. Грінченка, 2008. — 434 с.

284. Томас Р. Количественные методы анализа хозяйственной деятельности / Ричард Томас: Пер. с англ. — М.: Изд-во «Дело и Сервис», 1999. — 432 с.

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

286. Афендікова Н. О. Особливості трудових ресурсів та розвитку ринку праці в Україні // Держава та регіони. — 2006. — № 4. — С. 16—19.

287. Головань В. Соціально-економічні фактори формування та ефективного використання трудових ресурсів на підприємствах сільського господарства // Науково-економічний та суспільно-політичний журнал. Україна: аспекти праці. — 2006. — № 8. — С. 9—14.

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

289. Жуковський М. О. Трудові ресурси як складова конкурентоспроможності підприємства // Актуальні проблеми економіки. — 2007. — № 2. — С. 54—59.

290. Ілляшенко С. Сутність, структура і методичні основи оцінки інтелектуального капіталу підприємства // Економіка України. — 2008. — № 11. — С. 16—26.

291. Манухина М. Ю. Интеллектуальный капитал в оценке стоимости предприятий // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: Матеріали Міжнарод. наук.-практ. конференції 16—17 травня 2006. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. — Ч. 1. — С. 58—61.

292. Чухно А. А. Твори: У 3-х т. Становлення і розвиток ринкової економіки / НАН України, Київ, Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України. — К.: Видавництво ЗАТ «ВІ-ПОЛ». — 2006. — Т. 1 — 592 с.

293. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М. С. Пушкар — Тернопіль: Карт-бланш, 2007. — 152 с.

294. Чердаков В. А. Питання оцінки нематеріальних активів в процесі приватизації ФДМУ // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. праць / Наук. ред. І. К. Бондар. — К., 2003. — Вип. 12 (31) — С. 94—95.

295. Статистичний щорічник України за 2005 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Вид-во «Консультант», 2006. — 576 с.

296. Статистичний щорічник України за 2008 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2009. — 566 с.

297. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: Монографія / Сергій Володимирович Івахненко. — Житомир: ПП «Рута», 2010. — 432 с.

298. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / Володимир Олександрович Осмятченко. — К.: КНЕУ, 2010. — 263 с.

299. Портер М. Конкуренция: Учеб. пособие. / Майкл Портер; [пер. с англ.]. — М.: Изд. дом «Вильямс», 2000. — 495 с.

300. Анохін В. Інформаційне забезпечення — крок до здобуття позитивного досвіду / В. Анохін // Право України. — 2008. — № 4. — С. 77—79.

301. Босак І. П., Палига Є. М. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект / І. П. Босак, Є. М. Палига // Регіональна економіка. — 2007. — № 4. — С. 193—196.

302. Корнев Ю. Інформаційне забезпечення розвитку підприємницької діяльності / Ю. Корнев // Вісник НАН України. — 2008. — № 5. — С. 24—31.

303. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності / Василь Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 10. — С. 7—10.

304. *Легенчук С. Ф.* Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. Ф. Легенчук // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 28—29 квітня 2011 р. — Львів: Вид-во ЛКА, 2011. — С. 243—244.

305. *Харламова О. В.* Людина як ресурс, потенціал, актив і капітал / О. В. Харламова // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конференції, 28—29 квітня 2011 р. — Львів: Вид-во ЛКА, 2011. — С. 488—492.

306. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15.12.1993 р. № 3687-ХІІ зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [liga](#).

307. *Колот В. М.* Підприємництво: організація, ефективність, бізнес-культура: Навч. посібник [3-тє вид., без змін]. / В. М. Колот, І. М. Репіна, О. В. Щербина. — К.: КНЕУ, 2010. — 444, [4] с.

308. *Гальчинський А. С.* Глобальні трансформації: концептуальні альтернативи. Методологічні аспекти: Наукове видання / Анатолій Степанович Гальчинський. — К.: Либідь, 2006. — 312 с.

309. *Лахтіонова Л. А.* Аналіз платоспроможності та ліквідності суб'єктів підприємницької діяльності: монографія / Людмила Анатоліївна Лахтіонова. — К.: КНЕУ, 2010. — 657 [7] с.

310. *Фаренік С. А.* Логіка і методологія наукового дослідження: Наук.-метод. посібник / Сергій Анатолійович Фаренік. — К.: Вид-во УАДУ, 2000. — 340 с.

311. *Румянцева Е. Е.* Новая экономическая энциклопедия / Елена Евгеньевна Румянцева. — М.: ИНФРА-М, 2005. — VI. — 724 с.

312. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета / Ярослав Вячеславович Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

313. Політологічний енциклопедичний словник — 2-ге вид., доп. і перероб. Упоряд. В. П. Горбатенко; За ред. Ю. С. Шемшученка, В. Д. Бабкіна, В. П. Горбатенка. — К.: Генеза, 2004. — 736 с.

314. *Шапар В. Б.* Сучасний тлумачний психологічний словник / Віктор Борисович Шапар. — Х.: Прапор, 2005. — 640 с.

315. *Салун М. М.* Механізм соціально-економічної мотивації працівника: [монографія] / М.М. Салун, О.В. Майстренко. — Харків: ХНЕУ, 2010. — 184 с.

316. *Степанов О. М.* Психологічна енциклопедія / Ав.-упоряд. О. М. Степанов. — К.: Академвидав, 2006. — 424 с.

317. *Малхазов О. Р.* Психологія праці: Навч.-посібник. / Олександр Ромуальдович Малхазов. — К.: Центр учб. літ-ри, 2010. — 208 с.

318. *Городянська Л. В.* Динамічні моделі в системі аналізу структури оновлення відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Вчені записки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2011. — Вип. 13. — С. 221—228.

319. Экономико-математический энциклопедический словарь / Гл. ред. В. И. Данилов-Данильян. — М.: Большая российская энциклопедия: Изд. дом «ИНФРА-М», 2003. — 688 с.

320. Соколов Я. В. Очерки развития аудита / Ярослав Вячеславович Соколов, Александр Александрович Терехов. — М.: ИД ФБК-ПРЕС, 2004. — 376 с.

321. Бекларян Л. А. Об одной динамической модели замещения производственных мощностей / Л. А. Бекларян, С. В. Борисова // Экономика и математические методы. — 2002. — Т. 38. — № 3. — С. 73—93.

322. Паклин Н. Нечеткая логика — математические основы [Электронный ресурс] / Николай Паклин. — Название с титул экрана: <http://www.basegroup.ru/library/analysis/fuzzylogic/math/>.

323. Новий тлумачний словник української мови. — У 3-х т. / В. В. Яременко, О. М. Сліпущко. — Т. 3. — Вид. 2-ге. — К.: Вид-во «Аконіт», 2003. — 864 с.

324. Городянська Л. В. Методологія побудови моделі системи прогнозного аналізу відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Формування ринкової економіки: Наук. збірник. — К.: КНЕУ, 2011. — Вип. 25. — С. 482—493.

325. Городянська Л. В. Методологія оцінювання рівня відтворення економічних ресурсів в обліку / Л. В. Городянська // Вчені записки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — Вип. 12. — С. 194—200.

326. Городянська Л. В. Вибір критеріїв оцінювання якості відтворення інтелектуальних ресурсів для забезпечення системи обліку та аналізу / Л. В. Городянська // Вчені записки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2009. — Вип. 11. — С. 101—107.

327. Городянська Л. В. Показники облікової моделі вартісного оцінювання відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городянська // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — Вип. 23. — С. 495—505.

328. Городянська Л. В. Методи вартісного оцінювання відтворюваних інтелектуальних ресурсів у системі обліку / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конференції — Київ, 23 жовт. 2009 р. — К.: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. — С. 69—75, [2].

329. Городянська Л. В. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 9. — С. 4—8.

330. Городянська Л. В. Організаційні аспекти формування інноваційної особистості з обліку та аудиту за критеріями якості / Л. В. Городянська // Досвід організації та активізації навчального процесу на основі впровадження інноваційних технологій: Зб. матеріалів наук.-метод. конференції 5—8 лютого 2008 р. — У 2-х т. — К.: КНЕУ, 2008. — Т. 1. — С. 116—117.

331. Городянська Л. В. Інструменти управління розміром амортизації підприємства та держави / Л. В. Городянська : Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — Кіровоград: КНТУ, 2006. — Ч. 2. — Вип. 10. — С. 46—51.

332. Городянська Л. В. Методи нарахування амортизації у контексті досвіду зарубіжних країн / Л. В. Городянська // Вісник Національного тех-

нічного університету «Харківський політехнічний інститут»: Зб. наук. праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХПІ», 2006. — 13 (1) — С. 90—93.

333. *Городяньська Л. В.* Управління якістю підготовки персоналу в процесі відтворення інтелектуальних ресурсів на підприємстві / Л. В. Городяньська // Вісник Дніпропетровського Держ. аграр. ун-ту: Науково-теоретичний, науково-практичний журнал. — Дніпропетровськ: ДДАУ, 2008. — № 1. — С. 82—85.

334. *Городяньська Л. В.* Інформаційна модель управління відтворенням економічних ресурсів на підприємстві / Л. В. Городяньська // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: Тези доп. науково-практ. конференції 18 лютого 2010 р. — К.: КНЕУ, 2010. — С. 58—61.

335. *Городяньська Л. В.* Критерії формування облікової інформації для оцінювання відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку / Л. В. Городяньська // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ, 2011. — Вип. 17.1. — С. 280—287.

336. *Городяньська Л. В.* Особливості побудови інформаційної системи обліку відтворюваних економічних ресурсів та їх аналізу / Л. В. Городяньська // Фінанси України. — 2011. — № 6. — С. 118—125.

337. *Городяньська Л. В.* Методологічні засади формування системи аналізу відтворюваних економічних ресурсів в обліку / Л. В. Городяньська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 3. — С. 24—29.

338. *Городяньська Л. В.* Відтворювані економічні ресурси як економічна категорія / Л. В. Городяньська // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конференції, 28—29 квітня 2011 р. / Відп. за випуск проф. В. С. Рудницький, доц. В. І. Бачинський]: — Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. — С. 112—114.

339. *Городяньська Л. В.* Інструменти прогностичного аналізу відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городяньська // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конференції, 19—20 травня 2011 р. — Одеса: Одеський держ. економ. ун-тет, 2011. — С. 81—84.

340. *Городяньська Л. В.* Упровадження результатів наукових досліджень з обліку та аналізу відтворюваних економічних ресурсів в навчальний процес / Л. В. Городяньська // Наукова складова навчального процесу та інноваційні технології його розвитку: Зб. матеріалів наук.-метод. конференції 12 квітня 2011 р. — У 2-х т. — К.: КНЕУ. — 2011. — Т. 1. — С. 88—90.

341. *Городяньська Л. В.* Прогностичний аналіз відтворюваних економічних ресурсів / Л. В. Городяньська // Актуальні проблеми економіки. — 2013. — № 9. (подано до друку).

Наукове видання

ГОРОДЯНСЬКА Лариса Володимирівна

**ВІДТВОРЮВАНІ
ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ:
теорія та методологія
обліку і аналізу**

МОНОГРАФІЯ

Редактор *Н. Підлужна*
Художник обкладинки *Є. Мироненко*
Коректор *О. Щербак*
Верстка *Д. Селезньов*

Підписано до друку 14.12.12. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум. друк. арк. 15,34.
Обл.-вид. арк. 17,46. Наклад 300 пр. Зам. № 12-4491

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44
E-mail: publish@kneu.kiev.ua

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток