

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ**

Бездушна Юлія Сергіївна

**ПОВОЄННА КАПІТАЛІЗАЦІЯ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА:
ОБЛІКОВО-ОЦІНОЧНИЙ АСПЕКТ**
Монографія

Київ – 2022

УДК 330.837:657.1

Б 39

Рецензенти: *Пугачов Микола Іванович*, доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», м. Київ
Замлинський Віктор Анатолійович, доктор економічних наук, професор кафедри маркетингу, менеджменту, публічного управління та адміністрування Державного університету інтелектуальних технологій і зв'язку, м. Одеса
Садовська Ірина Борисівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки, м. Луцьк

*Друкується за рішеннями Вченої ради
Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»
протокол № 11 від 13 грудня 2022 р.*

Б 39 Бездушна Ю.С. Повосенна капіталізація національного багатства: обліково-оціночний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2022. – 420 с.

ISBN 978-966-669-566-9

Війна принесла багато втрат, але і остаточно укріпила впевненість українського суспільства у своєму прагненні до демократії, захисту національного суверенітету та самовизначення. У 2022 році Україна стала кандидатом в члени ЄС, що актуалізувало питання імплементації європейських норм у всі сфери життєдіяльності. У представленій монографії пропонується комплексне вирішення одного з напрямів такої імплементації, а саме формування системи достовірного обліку і оцінки ресурсів і капіталу країни – її національного багатства, для його належного представлення у європейській системі економічної інформації.

У виданні узагальнена методологія обліку та оцінки національного багатства в системі національних рахунків в частині його аграрного сегменту, що представлений потенціалом аграрного підприємництва і сільських територій. Дослідження проведене на трьох рівнях управління: рівні суб'єктів аграрного підприємництва, рівні сільських територіальних громад та державний рівень. Представлено концептуальні положення облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва, сільських громад. Особлива увага приділена обліку та оцінці земель у складі національного багатства.

Монографія буде корисною органам державної влади при розробці стратегій повосенного відновлення економіки та в роботі по реалізації програмних заходів щодо вступу України в ЄС. Видання також призначене для науково-педагогічних працівників, здобувачів вищої освіти, а також для всіх, хто цікавиться новітніми течіями економічної думки.

УДК 330.837:657.1

ISBN 978-966-669-566-9

© Бездушна Ю.С.

© Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»,
2022

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	6
ВВЕДЕННЯ	7
РОЗДІЛ 1.	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВОЇ КАПІТАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА	13
1.1. Теоретичні засади бухгалтерського обліку багатства	13
1.2. Теоретичні основи обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національного багатства	28
1.3. Трансформація функціональності, предмету та об'єктів бухгалтерського обліку на потреби капіталізації національного багатства.....	47
Висновки до розділу 1.....	61
РОЗДІЛ 2.	
МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	66
2.1. Методологічні проблеми обліку потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку	66
2.2. Сучасні тренди трансформації методології бухгалтерської оцінки.....	92
2.3. Методологія обліку національного багатства в системі національних рахунків.....	120
Висновки до розділу 2.....	140

РОЗДІЛ 3.	
СТАН ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО	
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ	
ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО	
ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	143
3.1. Стан обліково-інформаційного забезпечення	
суб'єктів аграрного підприємництва.....	144
3.2. Інформаційне забезпечення управління	
в сільських територіальних громадах	160
3.3. Обліково-інформаційне забезпечення	
державної та макроекономічної статистики	178
Висновки до розділу 3.....	192
РОЗДІЛ 4.	
РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ТА МЕТОДІВ	
ОБЛІКУ І ОЦІНКИ СКЛАДОВИХ	
ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА	
І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	198
4.1. Методичний інструментарій ідентифікації,	
оцінки та обліку потенціалу аграрного	
підприємництва	198
4.2. Удосконалення оцінки та обліку	
капіталоформуючих активів в державному секторі ..	225
4.3. Інститут відомчої аграрної статистики	
в обліковому забезпеченні капіталізації	
потенціалу сільських територій.....	244
Висновки до розділу 4.....	255
РОЗДІЛ 5.	
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ	
ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	
КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО	
ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	260
5.1. Концептуальні засади капіталізації	
потенціалу аграрного підприємництва	260

5.2. Організаційно-методологічні підходи обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад	281
5.3. Концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства	298
Висновки до розділу 5.....	314
ВИСНОВКИ	318
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	328
ДОДАТКИ	373

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

НП(С)БО	– Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
МСБО	– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСФЗ	– Міжнародні стандарти фінансової звітності
СНР	– Система національних рахунків
НП(С)БО в ДС	– Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ТНК	– Транснаціональні корпорації
ВВП	– Валовий внутрішній продукт
ОІВ	– Об'єкти інтелектуальної власності
Євростат	– Статистичне управління Європейського співтовариства

ВВЕДЕННЯ

Активна фаза багаторічної російської агресії проти України, що почалась 24 лютого 2022 року безповоротно змінила життя нашої країни. Війна, принесла багато втрат, але і остаточно укріпила впевненість українського суспільства у своєму прагненні до демократії. За результатами щорічного дослідження «Індекс демократії», оприлюдненого групою Economist Intelligence Unit (EIU), яка є аналітичним підрозділом британського журналу The Economist, 45% населення світу живе за умов тієї чи іншої форми демократії. У червні 2022 року Україна стала кандидатом в члени Європейського союзу, де розташовані вісім із десяти найкращих за індексом демократії країн. Це актуалізувало необхідність вирішення великої кількості завдань по імплементації європейських норм у всі сфери життєдіяльності. У представленій монографії пропонується комплексне вирішення одного з таких завдань, а саме формування системи достовірного обліку і оцінки ресурсів і капіталу країни – її національного багатства, для його належного представлення у європейській системі економічної інформації.

Національне багатство – це сукупність природничого, людського, соціально-економічного, інтелектуального й інших видів потенціалу країни, що відображається в національних рахунках з формуванням відповідних макроекономічних показників. Основою для наповнення національних рахунків є система статистичної та фінансової звітності, яка формується бухгалтерськими службами підприємств, організацій та місцевих органів влади. Отже, обліково-професійна складова відображення й капіталізації національного багатства є очевидною.

Однак протягом всього періоду незалежності України відповідними урядовими структурами не приділяється належної уваги капіталізації національного багатства. Спостерігається відсутність розуміння важливості питань достовірної оцінки та обліку економічного й ресурсного потенціалу також на рівні суб'єктів аграрного підприємництва і сільських територіальних громад. Відповідні завдання не ставляться як перед вітчизняною наукою, так і перед інститутом професійних бухгалтерів.

Першооснова вчень про багатство і капітал як економічні категорії закладена у працях Дж. М. Кейнса, А. Сміта, Д. Рікардо, М. Руденка, К. Маркса, Л. Вальраса, Дж. Мілля, А. Маршалла, Дж. Хікса, Ф. Кене, В. Леонтьєва. На сьогодні питання виявлення і капіталізації національного багатства належать до сфери компетенції уряду, а наукове забезпечення покладається на академічну науку. Значний внесок у розробку концепцій формування потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій здійснили П. Гайдучий, І. Кириленко, М. Кропивко, Ю. Лупенко, М. Малік, Б. Пасхавер, П. Саблук, М. Федоров та інші.

Обґрунтуванню засад оцінки і капіталізації ресурсного потенціалу присвячені дослідження А. Барановського, І. Бистрякова, О. Бородіної, П. Борщевського, Н. Брюховецької, Ю. Гринчук, Я. Крупки, Е. Лібанової, В. Пилипіва, С. Пирожкова, О. Ульяновка, М. Хвесика та інших.

Обліково-інформаційне забезпечення суб'єктів підприємництва, національних рахунків, сталого розвитку досліджене у працях Р. Бруханського, С. Василішина, В. Дерія, В. Жука, З.-М. Задорожного, О. Канцурова, В. Краєвського, П. Куцика, О. Петрука, Н. Правдюк, М. Проданчука, І. Садовської, О. Сокола, Л. Чижевської, О. Шерстюка. Місце капіталу і ресурсів за їх видами в теорії та системі бухгалтерського обліку та аналізу обґрунтовували Т. Давидюк, І. Замула, Т. Камінська, С. Легенчук, Н. Малюга, Т. Осадча, В. Савчук, Д. Трачова, В. Шевчук, І. Яремко та інші.

Не применшуючи високий рівень наявних наукових розробок та практично сформовані облікові методичні механізми, слід відзначити, що теорія і методологія бухгалтерського обліку має перспективу розвитку в напрямі обліку потенціалу та його вимірювання. Потребує посилення обґрунтування функціональності інституту бухгалтерського обліку як макроекономічного інструменту капіталізації національного багатства. Виходячи з природничої основи національного багатства, така капіталізація можлива лише за рахунок перегляду й суттєвого удосконалення обліково-інформаційних механізмів ідентифікації, вимірювання та облікового узагальнення усіх складових потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій. Не розроблені теоретичні основи облікового забезпе-

чення капіталізації, відсутня парадигма побудови методології, методів та механізмів обліку та облікової оцінки національного багатства. Першочерговим кроком вирішення цих проблем є розробка концептуальних засад обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу як окремих суб'єктів аграрного підприємництва, так і держави та її сільських територій.

Представлена монографія є узагальненням наукової роботи автора, що проводилася на виконання програми наукових досліджень Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» протягом 2004–2020 років. За результатами цих досліджень у 2021 році автором захищено дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. У 2022-2023 р.р. дослідження продовжені з урахуванням умов військового стану та спрямовані на обґрунтування шляхів повоєнного розвитку та відновлення.

Метою монографічного дослідження було обґрунтування місії інституту бухгалтерського обліку у представленні національного багатства, зокрема у його аграрному сегменті, що передбачало розробку теоретичних, методологічних і практичних основ обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій.

З початком війни в Україні дослідження також актуалізувались у зв'язку з необхідністю розробки механізмів підтримки аграрного підприємництва в умовах військового стану та стратегій повоєнного відновлення економіки.

Досягнення мети передбачало постановку та вирішення таких завдань:

- з'ясувати теоретичні засади бухгалтерського обліку багатства;
- обґрунтувати теоретичні основи обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національного багатства України;
- виявити тренди трансформації функціональності, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку під забезпечення капіталізації національного багатства;
- визначити головні підходи до побудови методології обліку багатства, їх сутність і форму;
- оцінити ефективність методології бухгалтерського обліку відображення й капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій як складових національного багатства;

- виявити сучасні тренди трансформації методології бухгалтерської оцінки;
- окреслити проблеми неузгодженості в методології грошового виміру багатства в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків;
- з'ясувати відповідність стану системи обліково-інформаційного забезпечення в аграрному підприємстві потреби капіталізації національного багатства;
- оцінити обліково-інформаційні системи розкриття потенціалу сільської території на предмет комплексного їх задіяння в системі бухгалтерського обліку з метою його капіталізації;
- удосконалити теоретичні та концептуальні підходи до обліково-інформаційного забезпечення сільськогосподарської і сільської статистики;
- розробити методичний інструментарій ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва як компоненту національного багатства;
- удосконалити методику облікового забезпечення процедур капіталізації активів підприємств державного сектору;
- визначити роль відомчої аграрної статистики в обліковому забезпеченні капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій;
- розробити концептуальні засади облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва;
- стандартизувати організаційно-методичний механізм обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад;
- запропонувати концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства;
- удосконалити методику облікової оцінки вартості земель сільськогосподарського призначення та прав їх оренди для цілей капіталізації національного багатства.

Об'єктом дослідження є відображення складових потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних знань у сфері бухгалтерського обліку елементів потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій у складі національного багатства.

Ідея дослідження націлена на обґрунтування місії та функціональності інституту бухгалтерського обліку у забезпеченні капіталізації потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій, збереження й примноження національного багатства України. У дослідженні застосовано: статистичні методи, методи аналізу та синтезу – для оцінки ефективності процедур визначення справедливої вартості активів сільськогосподарських підприємств в обліку; методи анкетування та узагальнення – при визначенні складових удосконалення облікової політики щодо земель сільськогосподарського призначення. Оцінка вартості землі, права постійного користування та права оренди землі для її взяття на баланс виконана із застосуванням методології експертної грошової оцінки, зокрема методів прямої і непрямої капіталізації рентного доходу та чистого операційного доходу в межах дохідного підходу. Розрахункові методи дослідження та метод узагальнення застосовані у процесі визначення вартості потенціалу аграрного підприємництва у фінансовій звітності за умови нової облікової політики. Методологічні та методичні проблеми застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) щодо активів сільськогосподарських підприємств з'ясовувалися методом інтерв'ю бухгалтерів 300 різних за обсягами землекористування підприємств.

Інформаційною базою дослідження є праці зарубіжних вчених з проблем розвитку теорії, методології та практики бухгалтерського обліку, оцінки, аналізу, МСФЗ, П(С)БО, національні та міжнародні нормативно-правові акти з питань оцінки майна та землі.

Джерелами статистичної інформації у дослідженні є дані Державної служби статистики України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, Національного банку України. Глобальний аспект досліджено на основі статистичних баз даних: статистичної організації Європейської Комісії (Євростату); Організа-

ції економічного співробітництва та розвитку; Світового банку; Департаменту статистики Міжнародного валютного фонду; Світової організації торгівлі.

При обґрунтуванні висновків і пропозицій використано емпіричні дані фінансової, статистичної, управлінської звітності сільськогосподарських підприємств, наукових установ та дослідних господарств Національної академії аграрних наук України.

Науково-теоретичною основою, в розвиток якої проведені дослідження, є фундаментальні засади селозберігаючого аграрного підприємництва; галузеві стандарти обліку та звітності, основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку, що обґрунтовують перетворення бухгалтерського обліку з функції управління в суспільний інститут.

Автор висловлює подяку за сприяння у виданні монографії директору ННЦ «Інститут аграрної економіки», доктору економічних наук, професору, академіку НААН Юрію Олексійовичу Лупенку. Глибока вдячність за науковий супровід та всебічну підтримку у підготовці монографії доктору економічних наук, професору, академіку НААН Валерію Миколайовичу Жуку. Дякую шановним рецензентам доктору економічних наук, професору, академіку НААН Пугачову Миколі Івановичу (ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ), доктору економічних наук, професору Замлинському Віктору Анатолійовичу (Державний університет інтелектуальних технологій і зв'язку, м. Одеса), доктору економічних наук, професору Садовській Ірині Борисівні (Волинський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк) за детальне вивчення роботи та надані зауваження. Щира подяка колективу відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» за практичні поради, допомогу в написанні і оформленні монографії та готовність прийти на допомогу в будь-який час.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВОЇ КАПІТАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА

Вивчення природи і вимірювання національного багатства є важливим предметом економічної науки. Не менш актуальним є дослідження методології його капіталізації, як важливої мети економічних відносин в суспільстві. З позиції облікової науки на часі є формування теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства і його капіталізації. Ці питання розкриваються в даному розділі, серед завдань якого є з'ясування теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства, обґрунтування наукових основ його капіталізації та спроба виявити тренди трансформації функціональності, предмета і об'єктів бухгалтерського обліку під забезпечення капіталізації національного багатства.

1.1. Теоретичні засади бухгалтерського обліку багатства

Категорія багатства сформована у працях В. Петті, Ф. Кене, Д. Рікардо, Дж. М. Кейнса, А. Сміта, К. Маркса, А. Маршала й інших економістів-дослідників.

Багато економічних істин про багатство окремих народів стали відомі людям ще в глибоку давнину. Видатні грецькі філософи Ксенофонт (430-355р.р. до н.е.), Платон (427-347р.р. до н.е.), Аристотель (384-322р.р. до н.е.) вже по праву можуть вважатися першими вченими-економістами, які піднімали ці питання у своїх трактатах. У аристотелівському підході економіка розглядалася як сукупність деяких універсальних правил ведення господарства, слідуючи яким можна досягти примноження багатства [8]. Аристотель поділяє «мистецтво набувати багатство» на два напрями. Мета першого - задоволення потреб. Мета другого - накопичення грошей. Науку, що займається натуральним багатством, він називає «економією»

(від грецьких слів «ойкос» – господарство і «номос» – закон), а яка розглядає грошове багатство – «хрематистикою» (від грецького слова «хрема» – володіння, становище) [252].

У середньовічній Європі на ідеї Аристотеля у трактуванні багатства опирався і Фома Аквінський (1225-1274 рр.), який здійснив розподіл багатства на природне і штучне, утвердив негативне ставлення до господарювання заради грошей, твердження, що гроші не можуть породжувати гроші.

Протягом трьох століть по тому (1450-1750 рр.) формується концепція меркантилізму, прихильники якої вперше на теоретичному рівні заявили про те, що збагачення похвально (Ж. Воден (1530-1596), А. де Монкретьєн (1575-1621), Ж.Б. Кольбер (1619-1683), Т. Мен (1571-1641), У. Петті (1623-1687), А. Серра (1550-1615) та інші). Більше того, вони спробували аргументувати тезу, що примноження багатства має бути головною турботою, як індивідів, так і держави. Ототожнюючи багатство з грошима, вони побудували свою доктрину на тій ідеї, що розмір національного багатства визначається кількістю готівкового золота і срібла, що велич і могутність держави визначається лише кількістю грошей. Економічна доктрина меркантилізму, базується на ідеї, що золото і срібло є головними формами багатства як для окремих людей, так і для всієї держави. Меркантилістські ідеї почали втрачати популярність у 18 ст. у міру того, як все більше виразною ставала залежність росту національного багатства від розвитку виробництва [252].

З 17 ст. на заміну меркантилістам стала переважати ліберальна економічна думка, яка відшукувала багатство не в обміні, а в самому виробництві, що саме розвиток виробництва – основа господарського добробуту нації. На відміну від меркантилістів на думку раннього представника цієї економічної течії В. Петті багатство утворюють не тільки дорогоцінні метали і камені, включаючи гроші, а й землі країни, будинки, кораблі, товари і навіть домашня обстановка. Для збільшення багатства країни В. Петті вважав, що замість покарання тюремним ув'язненням необхідно ввести грошові штрафи, а «неспроможних злодіїв» віддавати «в рабство» заставляти працювати. Це на противагу меркантилістам означало, що багатство створюється насамперед працею і її результатами, тобто заперечувалася «особлива» роль грошей у господарському житті [47].

Природничу основу формування багатства нації вклали в його розуміння фізіократи на чолі з Ф. Кене. За їх вченням багатство полягає як у грошах, так і в корисній для життя продукції, і воно може зростати лише в сільському господарстві. Багатство нації приростає в тому випадку, якщо існує і постійно відтворюється різниця між продукцією, яка виробляється в сільському господарстві, та продукцією, яка була використана для виробництва цієї продукції протягом року, тобто так звана земельна рента в натуральній формі.

У розвиток фізіократичних ідей у 18 ст. сформувалась класична політична економія, родоначальником якої можна назвати шотландського економіста А. Сміта. У своїй найвідомішій праці «Багатство народів» у 1776 році він з високою деталізацією описав природу багатства, систематизував різні аспекти функціонування ринків, грошової економіки, факторів виробництва і зовнішньої торгівлі. Джерело багатства, за Смітом, не обіг, а виробництво. На відміну від фізіократів, А. Сміт вважає, що цінність створюється в будь-якій галузі матеріального виробництва, а не тільки в сільському господарстві. Сміт розрізняє в товарі два аспекти: мінову цінність і споживчу цінність. Він відкидає спробу вивести першу з другої: співвідношення мінової цінності алмаза і води не знаходиться ні в якій відповідності із співвідношенням їх споживчої цінності.

Таблиця 1.1

Еволюція становлення категорії «багатство» у історії економічної думки

<i>Філософи/ Доктрини</i>	<i>Період</i>	<i>Визнання багатства</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Ксенофонт	430-355 рр. до н.е.	Засудження багатства
Платон	427-347 рр. до н.е.	Засудження багатства
Аристотель	384-322 рр. до н.е.	Економіка визнана як сукупність універсальних правил ведення господарства, слідуючи яким можна досягти <i>при- множення багатства</i>
		Поділ «мистецтва набувати багатство» на два напрями. Мета першого – задоволення потреб. Мета другого – накопичення грошей. Наука, що займається <i>на- туральним багатством</i> – «економія». Наука, яка роз- глядає <i>грошове багатство</i> – «хрематистикою»

Продовження табл. 1.1.

1	2	3
Фома Аквінський	1225-1274 рр.	Розподіл <i>багатства</i> на: • природне • штучне
Меркантилізм	1450-1750 рр.	<i>Національне багатство</i> визначається лише кількістю готівкового золота і срібла
Ліберальна економічна думка		Джерело багатства слід шукати не в торгівлі, не в обміні, а в самому виробництві. Саме розвиток виробництва – основа господарського добробуту нації.
В.Петті	1623-1687 рр.	Багатство, утворюють не тільки дорогі цінні метали і камені, включаючи гроші, а й землі країни, будинки, кораблі, товари і навіть домашня обстановка.
П. Буагільбер	1646-1714 рр.	Концепція суспільного багатства, яке виявляє себе не у фізичній масі грошей, а у всьому різноманітті корисних благ і речей
Школа фізіократів		Багатство полягає як у грошах, так і в корисній для життя продукції, і воно може зростати лише в сільському господарстві. Багатство нації приростає в тому випадку, якщо існує і постійно відтворюється різниця між продукцією, яка виробляється в сільському господарстві, та продукцією, яка була використана для виробництва цієї продукції протягом року, тобто так звана земельна рента в натуральній формі.
Ф.Кене	1694-1774 рр.	Гроші самі по собі являють собою марне багатство, які нічого не виробляють. Надав перше в історії економічної думки достатньо глибоке теоретичне обґрунтування положень про капітал.
Класична політична економія		Багатство тотожне з усім розмаїттям товарів, і не тільки сільськогосподарських.
А.Сміт	1723-1790 рр.	Економічна наука – це вчення про багатство і способи його збільшення. Багатство нації втілено в продукції, яка споживається народом, що населяють дану країну. Чим більше співвідношення між кількістю споживаної продукції і чисельністю населення країни, тим вище рівень матеріального багатства.
Німецька історична школа (Ф. Ліст)		Добробут нації визначається не кількістю створеного товарного багатства, як стверджувала класична школа, а ступенем розвитку продуктивних сил. Здатність створювати багатство нескінченно важливіше самого багатства. Вирішальна продуктивна сила - заводська промисловість. Але, якщо Сміт і Рікардо вважали продуктивною працею тільки працю в матеріальному виробництві, то Ф. Ліст визначає продуктивною будь-яку працю, яка прямо або побічно сприяє створенню багатства. Тому в продуктивні сили він включає і державні інститути, і систему освіти, і науку, і пресу і політичні та економічні реформи, які міняють хід розвитку суспільства [3].
Соціалізм	XIX ст.	Багатство в соціалістичному суспільстві належить народу. Розбагатіти в соціалістичному суспільстві означає зробити багатим весь народ

Джерело: узагальнено автором на основі [252].

А. Сміт вперше сформулював ідею про те, що економічна діяльність окремих індивідів, що діють винятково заради власного зиску, в підсумку призводить до багатства і добробуту всього суспільства. На його думку, на вільному ринку кожен керується власними інтересами, але врешті система досягає рівноваги, від якої виграють усі. Сміт увів метафоричне поняття «невидимої руки ринку» – невідконтрольної сили, яка забезпечує гармонію в ринкових відносинах, а також першим порушив питання про розподіл праці та її продуктивність. Причиною багатства окремого народу автор вважає розповсюдження поділу праці. Отже, на відміну від фізіократів, які вважали продуктивність властивістю тільки землі та природи, саме працю Сміт вважає тим, що забезпечує добробут народу, оскільки забезпечення товарами та послугами стало кращим, проте, якість землі та клімат не змінилися протягом часу [347].

Сучасні дослідження природи багатства, його структури та складових представлені в основному зарубіжними працями, в основному американських та європейських дослідників [404, 411, 412, 413]. Дослідження, як правило, полягають у пошуку відповідей на два питання. По-перше, які компоненти та чинники сприяють національному багатству? Оскільки на продуктивність економіки впливає портфель активів, це призводило до другого питання: як краще керувати та підтримувати цей портфель для сприяння сталому економічному розвитку?

Так, В.Г. Амавіла у дослідженні «Національне багатство обраних країн: описовий нарис» [404] підтверджує що проблема оцінки та визнання національного багатства є невирішеною навіть у розвинутих країнах. Автор зазначає, що зростання національного багатства залежить від прав нації на багатство, які регулюються національними (дедалі більш міжнародними) законами та нормами, станом та темпом зростання знань про створення багатства, і перш за все, значних співвідношень капіталу та праці. Капітал зростає за рахунок інвестицій; інвестиції керуються прагненням до винагороди, яка забезпечить майбутнє [404].

В ряді американських досліджень [404] вчені одностайні в наступному. Дані ринкової оцінки багатства наразі є обмеженими та не забезпечують належний аналіз невикористовуваної вартості багатства. Безумовно, постійно робиться значний прогрес у напрямку

оцінки неринкової вартості. Незважаючи на це, заниження багатства в країнах, що розвиваються, триває, оскільки бухгалтери прагнуть побачити в цих країнах подібну цінність для подібних речей, і наразі не бачать ніякої цінності в речах (активах), яких вони не знають як оцінити і відобразити на рахунках, хоча ці активи надають значну користь своїм власникам.

Зусилля з метою кращого вимірювання ВВП спонукають до пошуку показників «справжнього» багатства. У цьому відношенні дослідження Світового банку є значним практичним кроком у правильному напрямку. Але з теоретичної точки зору будь-яка міра багатства, яка не відображає його корисності, швидше за все, є недостатньою для управління; тобто теорія Кейнса досі актуальна: люди не бажають багатства заради багатства, вони бажають того задоволення, яке доставляє їм багатство. Однак спроби розробити метод оцінки та обліку, що відображає корисність багатства, можуть бути в кінцевому рахунку занадто дорогими для того, щоб розробити міжособистісне порівняння задоволеності несумісне з теорією корисності. Наприклад, країна Болівія в 2003 році принаймні на 4000 доларів багатша, ніж у 1994 році, навіть після врахування приросту населення. Однак, звертаючись до такої країни з великим боргом, як Замбія, виходить, що її багатство було профінансовано за рахунок дорогих запозичень. Таким чином, хоча багатство зростає, його вартість (корисність) або, принаймні, його гранична корисність залишається низькою [419].

Процес, за допомогою якого країни об'єднують та використовують свої активи для приросту багатства є складним. Вимір за класифікаціями національних багатств країн в глобальному аспекті відноситься до прерогативи Світового банку. У книзі «Оцінка національного багатства: методологія та результати» [438], що видана у Департаменті охорони навколишнього середовища Світового банку багатство оцінюють за трьома компонентами: природний капітал, вироблені активи, людські активи (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Елементи національного багатства, що узагальнюються
за різними інституційними рівнями**

Інституція, відповідальна за вимір та узагальнення інформації про багатство	Компоненти національного багатства
1	2
Світовий банк (глобальний рівень)	• Природний капітал • Вироблені активи • Людський капітал
Державна служба статистики (державний рівень)	Основний капітал у СНР: • житлові будівлі • нежитлові будівлі та споруди (з урахуванням витрат на поліпшення матеріальних невикористаних активів, включаючи землю, та витрат, пов'язаних із передачею прав власності на невикористані активи); • машини й обладнання; • культивовані активи (довгострокові біологічні активи тваринництва і рослинництва); • нематеріальні основні засоби: витрати на розв'язування корисних копалин; засоби програмного забезпечення; інші [233].
Суб'єкти господарювання (корпоративний рівень)	Необоротні активи • Нематеріальні активи • Основні засоби • Довгострокові біологічні активи • Інші необоротні активи Оборотні активи • Запаси • Поточні біологічні активи • Гроші та їх еквіваленти • Інші оборотні активи

Безумовно, людські ресурси та природний капітал є головним фактором, що сприяє цьому процесу. Національна статистична методологія відносить до вартості національного капіталу: житлові, нежитлові будівлі та споруди, землю та права на природні ресурси, машини та обладнання, культивовані та нематеріальні активи. Як видно з таблиці 1.2, ані природний капітал в повній мірі не представлений у національному багатстві України, ані людський. При цьому визнання і оцінка людського капіталу як складової національного багатства – досить поширена практика у розвинених країнах.

Так за методологією Світового банку [438] людський капітал обчислюється як залишок валового національного продукту, який мо-

жна вважати віддачею праці в сільському та несільськогосподарському секторах, беручи теперішню вартість цього потоку за середні продуктивні роки населення, а потім віднімаючи запас вироблених активів та міських земель. До цієї складової входить повернення до соціального капіталу.

Природний капітал обчислюється як сума запасу наступних відновлюваних та невідновлюваних ресурсів: сільськогосподарських земель, пасовищ, деревини, нелісових та лісових вигод, заповідних територій, нафти, вугілля, природного газу, металів та мінералів.

Сума вартості запасів машин і обладнання, споруд та міської землі в країні складає суму вироблених активів у складі національного багатства.

Глобальна філософія оцінки та узагальнення елементів національного багатства, покладена в основу оцінок Світового банку досить повно розкрита у працях А. Кунте, К. Гамільтона, Дж. Діксона, М. Клеменса. Оцінка багатства, зазначають автори, дає можливість приймати важливі політичні рішення. По-перше, сільськогосподарські культури та пасовища є дуже важливою складовою природного капіталу в усіх групах доходу, з відносною часткою 50 % і більше. Очевидно, для вироблення державної політики є надзвичайно важливим розуміти засади раціонального управління земельними ресурсами. Нестабільна практика вирощування може зіпсувати саму систему сільськогосподарського виробництва та підтримуючі її екосистеми, зменшуючи можливості для майбутніх поколінь. Це особливо стосується країн із низьким рівнем доходу, де відносна частка сільськогосподарських посівів та пасовищ сягає 84 % від загального багатства.

По-друге, загалом у портфелі домінують повернення людських ресурсів до освіти, сировини та соціального капіталу. Багатство нації полягає переважно в її людях та поєднанні індивідуальних та інституційних відносин, які автори назвали соціальним капіталом. Побудова можливостей людей за допомогою освіти та охорони здоров'я може покращити людські ресурси нації та допомогти у реалізації стійкого шляху розвитку. Нам потрібно дізнатись більше про побудову соціального капіталу; як мінімум, ми повинні бути обережними, щоб не знищити його через неефективну державну політику.

По-третє, для країн, багатих на запаси корисних копалин, слід наголосити на важливості інвестування, а не споживання, віддачі від видобутку нафти, корисних копалин, вугілля, газу та інших вичерпних ресурсів. Проведений авторами аналіз свідчить про необхідність більш цілісного планування та обґрунтування підходу, який робить належний акцент на всіх різних компонентах багатства. Хоча інвестиції та підтримка інфраструктури важливі, це також однаково стосується сільськогосподарських угідь або людей. Економіки країн мають у своєму розпорядженні початкові надбання природних ресурсів, необробленої праці та соціального капіталу. Цей початковий фонд, разом із інвестиціями у вироблені активи та людський капітал, є основою процесу розвитку. Стійкість цього процесу вирішальним чином залежить від раціонального управління, оцінки та обліку [438, с. 17].

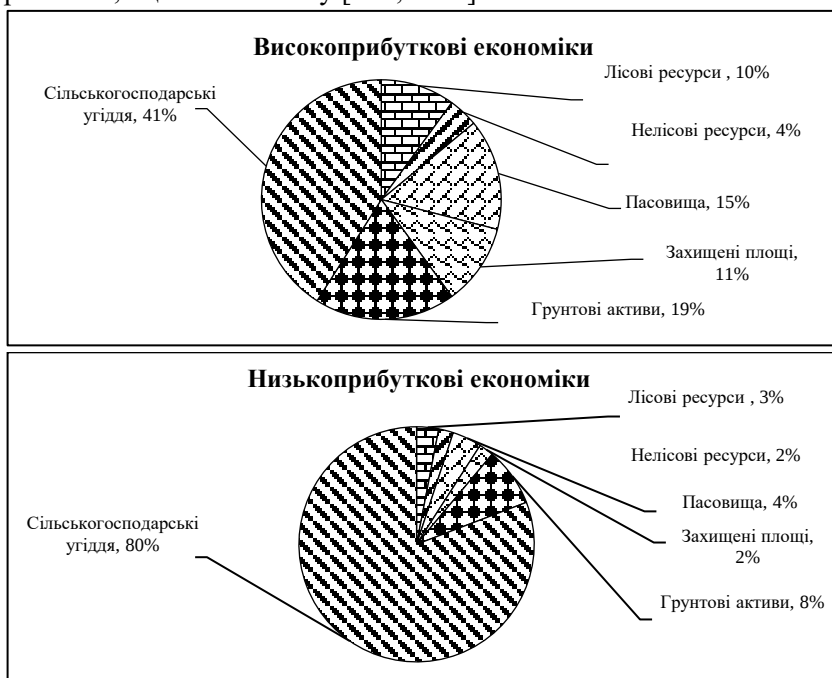


Рис. 1.1. Оцінка складових природного капіталу у національному багатстві різних за обсягом економік
Джерело: [438].

За оцінками авторів, в країнах з низьким рівнем економіки рівень оцінки природних компонентів багатства значно нижчий і представлений лише сільськогосподарськими угіддями (рис. 1.1).

З цим погоджуються і вітчизняні економісти. О.М. Бородіна зазначає, що хоча економічна оцінка природних ресурсів і визначає національне багатство та впливає на статус країн у системі світової економіки, нині розвинутими вважають ті з них, багатство яких меншою мірою залежить від природних ресурсів, і більшою – від якості соціальних інституцій, створеного капіталу (вироблених активів), а також людського капіталу. Фахівці Світового банку встановили, що зі зростанням доходу частка природного капіталу в загальному багатстві зменшується, тоді як нематеріальний капітал збільшується. У країнах з низькими доходами частка природного капіталу в національному багатстві становить 26 %, середніми – 13 %, високими – 2 %. Частку природного капіталу в світовому багатстві оцінюють у 4 %, інтелектуального – 78 %, відтворюваних активів – 18 % [53].

Автор справедливо відзначає, що багаті країни є багатими завдяки наявному людському та інтелектуальному капіталу, а також якості інституцій, що підтримують господарську діяльність. В умовах переходу економіки України на ринкові засади економічна оцінка природних ресурсів необхідна для забезпечення рівних конкурентних умов господарювання, обґрунтування нормативів використання природних ресурсів з урахуванням їх відновлювальних можливостей; розроблення механізмів економічного стимулювання збереження природних ресурсів, заходів з їх охорони, визначення екологічних збитків у процесі господарської діяльності [53].

У дослідженні Ф. Коена, К. Гамільтона, К. Хепберна, Ф. Сперлінга, А. Тейтелбойма автори визнають, що природний капітал руйнується через проблеми у трьох сферах: вимірювання (оцінка), бухгалтерський облік; та економіка використання. Хоча ми маємо дедалі якісніші дані, наша здатність використовувати їх для розуміння складних природних систем залишається обмеженою. Зусилля з метою удосконалення методології оцінки природних ресурсів та прийняття рішень державою та бізнесом тривають, але вони також обмежені. Нарешті, емпіричні основи економіки замінюваності залишаються слабкими, що означає, що до будь-яких оцінок

замінності природного капіталу слід ставитися з великою обережністю. Зокрема:

- ринкові ціни на різні типи природного капіталу або відсутні, або неправильні, оцінки необ'єктивні;

- дані про багато відповідних видів природного капіталу відсутні;

- оцінки замінності застосовуються лише до незначних змін. Чим більший агент (наприклад, країна), тим важче обґрунтувати припущення, що їхній вплив є незначним;

- більшість видів аналізу не враховують критичного природного капіталу та критичних моментів;

- замінність у великому (наприклад, галузевому) масштабі не означає заміщення у місцевому масштабі;

- замінність може різко змінюватися протягом різних періодів часу.

Ці занепокоєння означають, що ми стикаємось із серйозними ризиками для майбутнього процвітання, якщо нам не вдасться створити застережні режими управління, одночасно посилюючи наше розуміння природного капіталу [417, с. 15].

Без збільшення попиту на оцінку природного капіталу, пропозиція фізичних та економічних даних про природний капітал навряд чи буде стійкою. Інституції у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, бізнесу та громадянського суспільства повинні зіграти певну роль у притягненні державних органів до відповідальності за забезпечення та якості оцінки природного капіталу для бухгалтерських цілей. Наприклад, рейтинговим агентствам було б корисно використовувати показники національного багатства – включаючи розподіл на фізичний, людський, соціальний, природний, інтелектуальний та фінансовий капітал – у формуванні рейтингу країн. Тоді самі країни мали б сильніший стимул забезпечити точність таких даних, знаючи, що вони будуть розглядатися на міжнародному рівні і що ці дані матимуть позитивні наслідки (як це сьогодні виглядає з публікацією даних про ВВП) [417, с. 22].

Вітчизняні дослідження питань формування національного багатства досить незначні і представлені працями таких вчених як І.М. Бобух, О.О. Брагарник, В.Д. Мужайло, В.В. Травін. Як правило дослідження стосуються складу національного багатства, його оцінкам та відображенню в системі національних рахунків.

Однак не дивлячись на те, що категорія багатства в великій мірі вивчена науковцями класиками та сучасниками питання бухгалтерського обліку цього об'єкту майже не піднімається. У зв'язку з цим, в бухгалтерському обліку, що є головним джерелом інформації для національних рахунків ці складові відображені обмежено (нерухомість, культивовані активи, нематеріальні активи), або не відображені взагалі (житлові будівлі, земля, права на природні ресурси).

Вперше, проблема обліку багатства досліджується в працях Ф. Кене. Метод «економічної таблиці» фізичної економії, обґрунтований ним у XVIII ст. мав за мету облікове забезпечення виміру національного багатства. Ф. Кене вперше узагальнює об'єкти обліку та контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоряджається держава, є люди, землі і худоба», і далі в розділі «Правила економічного управління» тієї ж статті додає до цих об'єктів ще облік витрат і доходів: «Сільське господарство виробляє два види багатства: одна частина річної продукції являє собою дохід, що належить землевласнику, а інша – покриття витрат, які здійснені в сільськогосподарському виробництві» [145].

Більшість вчених одноставно погоджуються, що теорія фізичної економії стала не тільки матір'ю економічної науки як науки про багатство, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як важливої складової частини економічної науки, як інформаційної системи державного управління в цілому і галузевого управління зокрема (на відміну від Л. Пачолі і його послідовників, які розглядали основну мету бухгалтерського обліку виключно з точки зору індивідуального підприємства) [351, 104].

Наступний етап формування уявлення про багатство як об'єкт бухгалтерського обліку прослідковується в працях В. Леонтьєва. Запропонований ним метод «затрати-випуск» та метод національних рахунків (XIX-XX ст.) спрямували мету бухгалтерського обліку на збільшення національного багатства.

Вперше серед сучасних дослідників розглянув національне багатство через призму бухгалтерського обліку В.М. Краєвський. Автором з-поміж іншого структуровано національне багатство за концепцією «тривимірної» вартості з використанням організаційно-праксеологічного підходу до оцінки економічних, соціаль-

них та екологічних його складових, що дозволяє зменшити ентропію системоутворюючих констант валової доданої вартості та відстежити атрактор конвергенції формування обліково-інформаційного забезпечення різнорівневого управління [159].

Питання капіталізації окремих видів активів сільськогосподарських підприємств як фактор їх інвестиційної привабливості частково розглянуто в публікаціях, які починаючи з 2005 року формувались в рамках становлення бухгалтерського обліку як інституту. Підґрунтям виділення сучасного – «інституціонального» етапу розвитку теорії бухгалтерського обліку, який дозволяє ставити перед обліком завдання вимірювання та оцінки складових національного багатства, є ряд досліджень та розробок, що сформували такий тренд його розвитку. Серед них сформульовані основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку [104], яка визначає бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут, що забезпечує довіру і керованість у соціально-економічному просторі, обґрунтовує зростання бухгалтерського обліку від однієї із функцій управління до вагомого і самостійного явища в економіці та суспільства. Дослідження питань інституціональної теорії бухгалтерського обліку удостоєні премії імені М.І. Туган-Барановського (за цикл праць з обліку і фінансової звітності, як інформаційної основи антикризового управління в умовах глобалізації).

Фундатор інституціональної теорії бухгалтерського обліку В.М. Жук сформулював наукову гіпотезу і дав визначення бухгалтерського обліку як інституту. Бухгалтерський облік, як зазначає автор, це Інститут, який забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічному середовищі за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів інформації про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств) [116]. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку розглядає бухгалтерський облік не обмеженою, «камерально-економічною» чи «нормативно-технічною» системою, а суспільним соціально-економічним інститутом, складовою якого є інститут професійних бухгалтерів. Галузевий аспект розвитку теорії представлений розробленими у свій час галузевими стандартами бухгалтерського обліку галузеві стандарти обліку та фінансової звітності [70]. Іншою розробкою, що складала

підґрунтя для формування теоретичних засад обліку багатства, зокрема в частині його земельної компоненти є розроблені фундаментальні засади обігу та обліку земель сільськогосподарського призначення в селозберігаючій моделі аграрного устрою України [67].

Серед сучасних досліджень доцільно виділити праці Р.Ф. Бруханського, С.І. Василішина, І.Б.Садовської, О.Г. Сокола, Д.М. Трачової. Всі вони спрямовані на розвиток інституціональних підвалин формування теорії бухгалтерського обліку та характеризуються системним розглядом процесів трансформації бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування і аудиту для сталого розвитку аграрного сектора економіки та сільських територій, на основі сучасних економічних теорій з урахуванням посилення впливу галузевих чинників у функціонуванні глобальної економіки [348, 349, 350, 364, 369]. У дослідженнях зазначених науковців неодноразово відмічалось, що подолання системної соціально-економічної та гуманітарної кризи та досягнення сталого розвитку країни, трансформація економічних служб аграрних підприємств потребують якісної інформаційної системи про показники та індикатори Цілей сталого розвитку та перспективи діяльності підприємств в контексті їх досягнення. Це ставить нові вимоги реалізації місії і функціональності галузевого інституту професійних бухгалтерів. Вивчення цих досліджень доводить, що розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку, на нашу думку, має полягати саме у вимірі і капіталізації національного багатства. Про це свідчить еволюція його мети, завдань і методів, яка прослідковується у вченнях теорії фізичної економії, теорій державного управління та сталого розвитку (рис. 1.2).

Розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку варто обґрунтовувати через доповнення його об'єктів, а також виокремлення макроекономічного аспекту мети, розширення функцій бухгалтерського обліку. У цьому аспекті термінологічний апарат бухгалтерського обліку потребує доповнення рядом облікових категорій, без яких неможливе розуміння суті пропонованих теоретичних узагальнень.

XVIII ст.	Фізіократична доктрина бухгалтерського обліку, Ф.Кене	Складова: Функціоналу державного управління	Метод: «Економічної таблиці»	Мета: Вимір національного багатства
XIX-XX ст.	Національна доктрина бухгалтерської звітності, В.Леонтьєв	Складова: Функціоналу національного управління	Метод: • «Затрати-Випуск» • Національних рахунків	Мета: Збільшення національного багатства
XX-XXI ст.	Інституціональна доктрина бухгалтерського обліку, ННЦ ІАЕ	Складова: Функціоналу глобального управління	Метод: • облікової оцінки • галузевих стандартів	Мета: Капіталізація національного багатства

Рис. 1.2. Сформульовані теоретичні засади бухгалтерського обліку виміру і капіталізації національного багатства

Макроекономічний аспект мети бухгалтерського обліку полягає в наступному. Метою бухгалтерського обліку має бути не лише надання користувачам для прийняття рішень інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, а й під забезпечення капіталізації національного багатства через формування інформаційної бази для його вимірювання в системі національних рахунків.

Трактування об'єктів бухгалтерського обліку доцільно розширити елементами національного багатства, що підлягають відображенню в системі національних рахунків та відповідають критеріям визнання в бухгалтерському обліку. Функціональність бухгалтерського обліку варто визначати Макроекономічний інструмент капіталізації національного багатства.

Потенціал суб'єкта підприємництва, на нашу думку у площині бухгалтерського обліку варто розглядати, як сукупність ресурсів підприємства, що залежно від виду є, або не є об'єктом бухгалтерського обліку та бере участь у формуванні вартості підприємства.

Даними термінами доцільно доповнити як понятійний апарат Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Отриманий приріст в теорії дозволить говорити про можливість формування комплексного обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національного багатства загалом та потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій зокрема.

1.2. Теоретичні основи обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національного багатства

Питання виявлення і капіталізації національного багатства знаходиться у сфері компетенції Уряду країни, а наукове забезпечення покладається на академічну науку. Серед провідних наукових установ – Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН, Інститут агроекології і економіки природокористування НААН, які концентрують увагу на виявленні національного багатства природничого характеру. Зокрема у 2015 році Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН вартість природного багатства України оцінив у 1,06 трлн грн. При цьому 45% складає саме земельний капітал (473 181,3 млн грн) [92].

Разом з тим, завдання, які стоять перед цими установами не розглядають питання представлення національного багатства на мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік та на мові статистики, яка представлена системою національних рахунків (далі – СНР). Це сфера відповідальності академічної облікової науки. Саме від обліково-оціночної науково-практичної результативності залежить офіційне представлення багатства підприємства, галузі чи в цілому країни в соціально-економічному просторі, в тому числі і світовому. Метою даного пункту монографії є обґрунтування теоретичних основ обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національного багатства України.

Як писав А. Сміт кожна окрема людина постійно намагається знайти найвигідніше застосування капіталу, яким вона може розпоряджатися. Вона має на увазі власну вигоду, а зовсім не вигоди суспільства. Та коли вона бере до уваги власну вигоду, це природно, або, точніше, неминуче приводить її до вибору того заняття, що є найвигіднішим для суспільства. Переслідуючи власні інтереси, людина часто реальніше служить інтересам суспільства, ніж тоді, коли свідомо прагне це робити [347].

Щодо сфери діяльності підприємства для розуміння капіталізації дослідники використовують два підходи [211]. Перший підхід у визначенні капіталізації акцентує увагу на використанні частини додаткової вартості для збільшення капітальних потужностей господарюючих суб'єктів. У великій радянській енциклопедії подано визначення капіталізації як «перевтілення доданої вартості у капітал, тобто використання її на розширення капіталістичного виробництва» [59, с. 350]. Таке трактування повністю відображує основи теорії доданої вартості, сформованої К. Марксом, який стверджував, що «... за нормальних умов одна частина доданої вартості завжди має витрачатися як дохід, а інша частина - капіталізуватися» [180, с. 77].

К. Маркс не сформулював визначення капіталізації, проте зауважив на перевтіленні вартості у капітал, що згідно його розуміння, означає саме капітальні витрати підприємства і ілюструє розроблену їм формулу руху вартості «гроші – товар – гроші» ($G - T - G'$): «вартість стає... саморухомою вартістю, саморухомими грошима, і як така вона - капітал» [180, с. 148]. Очевидно, що у розумінні вартості К. Марксом вона є абстрактним поняттям (і навіть поняттям, прихованим у товарі), а не конкретним, яке притаманне сьогоденному етапу розвитку економічної науки. Відображується вартість у ціні товару, яка виступає грошовим виразом вартості, матеріалізованої праці у товарі, а також встановлює конкретні пропорції обміну товару на гроші при кожному акті купівлі-продажу [211].

Могилова А. Ю. вважає, що головним обмеженням наведених трактувань капіталізації як ринкової вартості слід вважати використання її виключно до підприємств, які організовано як акціонерні товариства і які до того ж (на відміну від закритих компаній) є публічними, тобто акції яких обертаються на фондових біржах [211]. Авторка дає досить влучне розуміння поняття капіталізації як процесу нарощування капіталу підприємства, результатом якого є підвищення ринкової оцінки його вартості [211].

Цікавим є трактування поняття «капіталізації», що наводить Крупка Я. Д. Під капіталізацією автор розуміє перетворення витрат у активи з віднесенням їх на фінансові результати частинами або повністю у майбутніх періодах. Наприклад, витрати на прид-

бання фірмою автомобіля спочатку формують його балансову вартість, яка відображається в обліку у складі основних засобів. Списання цієї вартості на фінансові результати проводиться поступово, окремими частинами і розтягується на багато звітних періодів, виходячи з терміну корисного використання цього активу. Доходи можуть капіталізуватися у пасиві балансу як доходи майбутніх періодів [161].

Дослідник приводить власне бачення капіталізації також з господарського, юридичного та облікового погляду. З господарського (економічного) погляду капітал об'єднує майно підприємства, що включає придатні для здійснення діяльності блага, активи, здатні в майбутньому давати економічні вигоди. Економічний підхід до визначення величини капіталу передбачає необхідність контролю за процесом формування такого капіталу, оскільки стосовно управління фінансовими ресурсами важливим є не стільки потенційна величина внесеного засновниками капіталу, а й реальне його поповнення за рахунок внутрішніх та зовнішніх джерел у процесі діяльності підприємства [161].

З юридичного погляду, капітал – це абстрактне право розпоряджатися майном підприємства, власність, що належить засновникам підприємства після погашення зобов'язань. З юридичного погляду капітал характеризує, з одного боку, величину умовно відокремленого майна, право власності на яке перейшло до підприємства, як юридичної особи; з іншого боку – це сума зобов'язань перед засновниками, учасниками щодо належних їм коштів [161].

З позиції бухгалтерського обліку капітал становить суму ресурсів, інвестованих у бізнес, у діяльність підприємства. Такими ресурсами формування майна підприємства є власні та залучені зі сторони джерела, що прирівнюються до власного і залученого капіталу. З бухгалтерської (балансової) точки зору капітал власників визначається як залишкова частка прав на активи підприємства, оскільки зобов'язання перед кредиторами мають виконуватися передусім [161].

Головним методологічним завданням капіталізації І.К. Бистряков на сьогодні вбачає розробку механізмів забезпечення відтворення природних ресурсів як умови життєдіяльності людини на принципах

економічного самозабезпечення. У зв'язку з цим розв'язання зазначеної проблеми повинно базуватись на трьох позиціях, включаючи питання капіталізації природних ресурсів, управління природними ресурсами на засадах корпоратизації господарської діяльності та інституціоналізації сучасних економічних природо-ресурсних відносин. Тому з урахуванням означених методологічних позицій формування природного капіталу доцільно розглядати як процес трансформації природних ресурсів у матеріальні й нематеріальні активи. При цьому матеріальна складова є відносно зрозумілою, а процеси капіталізації нематеріальних природо-ресурсних активів потребують методологічного визначення.

Очевидно, відзначають автори, що капіталізація матеріальних та нематеріальних активів є одним із ключових завдань, яке стоїть перед Україною. Існуючі інституційні рамки перешкоджають перерозподілу ресурсів від неефективних користувачів до більш ефективних і забезпечують стимули для неформальної економічної діяльності. Це стосується як матеріальних, так і нематеріальних активів. До ключових проблем капіталізації нематеріальних активів відносять: управління нематеріальними ресурсами, їх оцінку, оцінку власності, ефективність використання активів та інші питання. Нематеріальні активи не мають фізичної форми, до них серед інших належать управлінські та організаційні ресурси, капіталізовані права й привілеї, права на користування тощо. Під нематеріальними активами розуміють у тому числі й майнові права, які включають права користування земельними, водними та іншими природними ресурсами, надрами, майном тощо [48, с. 39].

Ефективність управління підприємством досягається при правильній побудові процесу управління, де всі завдання підприємства, методи і прийоми спрямовані на досягнення загальної мети: максимізувати вартість капіталу. Створення та впровадження процесу управління вартістю засноване на виявленні головних чинників такої вартості, відборі тих з них, на які можна впливати і по відношенню до яких, чутливість вартості підприємства найбільш максимальна. Призначення аналізу факторів вартості полягає в тому, щоб виділити ключові і визначити залежність зміни величини вартості від даних факторів. Головне завдання бухгалтерського обліку в цьому процесі - належне представлення інформації про величину

і структуру цих факторів, щоб забезпечити ефективне управління ними. На сьогодні спостерігається процес формування даної інформації поза системою бухгалтерського обліку, в системі фінансового аналізу та фінансового менеджменту. Відтак, ряд показників, що є ключовими при формуванні ринкової капіталізації підприємства не включені в його систему інформації та, як наслідок, не знаходять відображення в загальнонаціональній інформаційній системі.

Питання аналізу факторів вартості підприємства не нове. В працях представників фінансової науки Т. Коупленда, Т. Колера, Д. Мурріна, О. Мендрула, С. Тарасенко, С. Казанцевої та інших воно досліджується досить глибоко. Разом з тим, більшість дослідників не виділяють галузевих чинників, що формують капітал. При цьому в окремих галузях, таких як сільське господарство, вони є ключовими. У зв'язку з цим, метою даної публікації є виявлення галузевих факторів вартості підприємства та внесення пропозицій щодо врахування в облік головних факторів, які формують вартість капіталу у сільському господарстві.

Теоретично вартість підприємства є результатом аналізу трьох складових:

- чистих активів підприємства, що характеризуються вартістю активів, з якої віднімається вартість зобов'язань;

- доходів, які буде отримувати власник даного бізнесу;

- цінової інформації фондового ринку, в основі якої лежать ціни угод з акціями або ціни угод з капіталом (частками в капіталі).

Рівень цих показників залежить від значної кількості факторів, які прямо чи опосередковано впливають на їх величину та динаміку. Класичне узагальнення цих факторів, що наводиться більшістю авторів [154, 181, 91, 141, 162] представлене двома групами – зовнішні і внутрішні.

Зовнішніми факторами вартості, як правило виділяють:

1. Макроекономічні. Дана група впливає на ринкову вартість будь-якого об'єкта оцінки. В якості головних факторів виступають темпи зміни ВВП, обсяг і динаміка промислового виробництва та інвестицій, рівень інфляції тощо.

2. Галузеві. Кон'юнктура світового та внутрішнього ринку – один з головних галузевих чинників, що впливає на ринкову вартість. Модель ринку впливає на формування попиту, пропозиції і, відповідно, цін.

3. Загальний стан і кон'юнктура фондових ринків.

До внутрішніх факторів відносять:

1. Організаційно-правову форму підприємства.

2. Ринкову вартість активів, зокрема нематеріальних активів у вигляді брендів, ліцензій, патентів, дозвільної документації тощо, довгострокових фінансових вкладень в інші підприємства з урахуванням частки участі в них.

3. Виробничий потенціал і обсяги виробництва.

4. Рівень контролю. Розмір пакета акцій і сукупність прав, що виникають у акціонера. Присутність держави в числі акціонерів компанії.

5. Принципи внутрішньо-корпоративного управління.

Вплив галузевих факторів на ринкову вартість підприємств може бути різноспрямованим, тобто призводити як до зростання, так і до зниження вартості капіталу підприємства. У різні моменти часу в залежності від економічної ситуації галузеві фактори можуть мати першочергове значення на оцінку ринком вартості підприємств у порівнянні з зовнішніми і макроекономічними чинниками.

Найбільше дана тенденція притаманна галузі сільського господарства. В аграрному секторі економіки визначальними факторами, що впливають на прибуток, є природні чинники, в великій мірі незалежні від людського чинника. Головний фактор вартості, що визначає ефективність сільськогосподарської діяльності – земля. Завдання бухгалтерського обліку врахувати цей фактор.

Отже, глобалізація – одна з головних тенденцій у розвитку сучасного світу, що суттєво впливає на економіку країн, як розвинутих так і тих, що розвиваються. Україна також цілеспрямовано рухається в напрямку інтеграції у світову економіку. У наукових колах активно обговорюються економічні та соціальні наслідки і перспективи глобалізаційних процесів і, зокрема, процесу євроінтеграції (І. Артьомов, К. Баранцева, О. Бородкіна, З. Варналій, Т. Вашук, В. Власов, О. Гальцова, Г. Друзенко, Я. Жаліло,

С. Кваша, В. Колесов, Ю. Лупенко, Д. Ляпіна, В. Нижник, О. Позняк, П. Саблук, Б. Супіханов, А. Філіпенко, К. Шинкарук, О. Шниркова). Академік НААН Ю. Лупенко відмічає, що вигоди від вступу України в ЄС в аграрному секторі очевидні: «гарантований збут платоспроможний попит, мультиплікативний ефект для розвитку суміжних галузей» [169]. Для аграрного сектору економіки, підписання угоди про асоціацію між Україною та ЄС, як прогнозують в Міністерстві аграрної політики та продовольства України, призведе до зростання інвестицій. Зокрема, за інформацією Мінагрополітики очікуються вкладення коштів у розвиток аграрного ринку, відновлення зрошувальних систем, виробництво біопалива, сільгоспмашинобудування, тваринництво і харчову промисловість. «Активізація інвестиційної діяльності в сільському господарстві, – наголошують в галузевому відомстві, – це реальні кроки для підвищення конкурентоспроможності галузі, зростання продуктивності праці, вирішення соціальних проблем. Тому, з урахуванням євроінтеграційних процесів України інвестиційний потенціал аграрного сектора повинен виконати одну з ключових функцій [366].

Визначальна місія аграрного сектору в процесі інтеграції у світову спільноту, зумовлює потребу наукового пошуку напрямів покращення інвестиційної привабливості підприємств аграрного сектору, як передумови виконання покладених на нього завдань.

Значний вклад у розвиток теоретико-методологічних засад капіталізації та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств зробили М. Кисіль, О. Клокар, М. Кропивко, Т. Маркевич, Н. Резнік, Ю. Хвесик [312, 160, 146, 150, 382, 179]. Облікове забезпечення даної проблеми розроблене В. Жуком, О. Волошиною, Н. Жук, Б. Мельничуком, В. Метелицею, С. Остапчуком, Є. Попко, Л. Стецюк [196, 398].

Дослідження питань капіталізації сільськогосподарських підприємств в контексті глобальних економічних тенденцій зумовлене необхідністю масштабних інвестиційних вкладень в розвиток аграрного сектору України для забезпечення його конкурентоспроможної участі на міжнародних ринках. Разом з тим, керівництво підприємств, особливо малих та середніх, не усвідомлює значимість підвищення інвестиційної привабливості, не займається питан-

нями розробки методики аналізу та оцінки її показників. Неповністю вирішеними ці питання залишаються і у науковому плані. У зв'язку з цим, актуальною є розробка нових науково-методичних підходів до підвищення рівня капіталізації та інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств з урахуванням перспектив залучення інвестицій в галузь в умовах євроінтеграційних процесів в Україні; обґрунтування фінансово-майнових показників інвестиційної привабливості та визначення ролі фінансової звітності у їх покращенні.

Не применшуючи значення значної кількості характеристик, що визначають інвестиційну привабливість, дослідження обмежимо тими з них, що формують її фінансово-майнову складову (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Показники інвестиційної привабливості: фінансово-майновий аспект

Поширеною є наукова позиція, що пов'язує інвестиційну привабливість з капіталізацією підприємства [398, 167, 94]. У класичному розумінні поняття «ринкова капіталізація» – це вартість одного цінного паперу (акції), акціонерного товариства, фондового ринку і навіть сектора світової економіки [321]. Розглядаючи її в такому сенсі, слід погодитись, що розмір та тенденції зміни загальної ринкової капіталізації сільськогосподарського підприємства є суттєвою характеристикою рівня інвестиційної привабливості.

Разом з тим, на сьогодні лише великі корпоративні підприємства можуть продемонструвати рівень своєї ринкової капіталізації.

Як видно з табл. 1.3 капіталізація 12 найбільших агрохолдингів України складає 5,5 млрд дол. США.

Таблиця 1.3

Ринкова капіталізація підприємств аграрного сектору економіки України*

Компанія	Біржа	Ринкова капіталізація, млн дол. США
Миронівський хлібопродукт	Лондон	1724
Кернел Холдинг	Варшава	1351
Avangardco	Лондон	703
Мрія Агро	Франкфурт	611
Астарта Холдинг	Варшава	582
Ovostart	Варшава	190
Індустріальна молочна компанія	Варшава	154
Мілкіленд	Варшава	116
KSG Agro	Варшава	52
Агротон	Варшава	17
Агроліга	Варшава	15
Укрпродукт	Лондон	8

* Станом на 19.09.2013 р. за даними Українського клубу аграрного бізнесу [248].

При цьому щодо підприємств некорпоративного типу характеристика показника капіталізації, як вартості акцій, зрозуміло, застосована бути не може. В чому ж тоді виміряти інвестиційну привабливість сільськогосподарських підприємств? Адже більшість з них відносяться до малих і середніх. І видається досить сумнівним судити про капіталізацію аграрного сектору України, як міру його інвестиційної привабливості, виходячи з вартості 12 аграрних холдингів.

Саме тому, розглядаючи поняття капіталізації, як майнового показника інвестиційної привабливості, доречним є розширення його розуміння, від класичного, як ринкової вартості акцій корпоративного підприємства¹, до загального – як політики спрямована на нарощення вартості капіталу будь-якого економічного суб'єкта, території чи держави (рис. 1.4).

¹ Розглядаючи термін «корпоративне підприємство» ми приєднуємося до класичного його розумінням як підприємства, з відокремленнями функціями власника та управління.

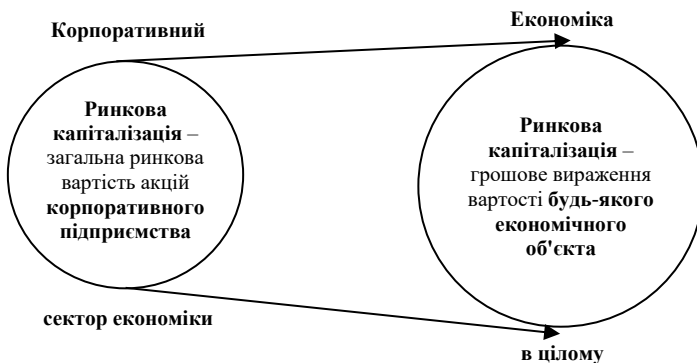


Рис. 1.4. Розширення меж наукового сприйняття поняття «ринкова капіталізація» як показника інвестиційної привабливості економічного суб'єкту

Таке розуміння дає нам підстави говорити про вартість капіталу будь-якого сільськогосподарського підприємства, як одного з показників його інвестиційної привабливості, що характеризує його майновий стан.

Можна також зробити висновки по доведенню гіпотези: ринкову капіталізацію допустимо розглядати як показник інвестиційної привабливості, і досить суттєвий вплив на його зміну чинить зміна загальної вартості активів і власного капіталу.

З облікової точки зору капіталізацією варто вважати політику спрямовану на нарощення вартості капіталу будь-якого економічного суб'єкта, території чи держави. Засобом капіталізації підприємств є бухгалтерський облік, території чи держави – система національних рахунків.

При цьому рівень капіталізації доцільно розглядати як майновий показник інвестиційної привабливості, справедлива вартість чистих активів підприємства, що відповідає ринковій вартості та визначається як різниця між справедливою вартістю активів та справедливою вартістю зобов'язань і забезпечень.

Але капіталізація не є самоціллю ані підприємств, ані держави. Ціль її – надати інформацію про вартість капіталу, а відтак мати можливість оцінити ефективність його використання (віддачу від національного багатства, яким володіє та чи інша країна).

Погоджуємося з думкою Д.А. Ендовицького, О.В. Леонтьєвої, Т.В. Федорович [167, 94, 54], що далеко не завжди зростання вартості активів впливає на збільшення капіталізації і, отже, на зростання інвестиційної привабливості. Необхідно детально аналізувати, чим був обумовлений такий приріст і до яких наслідків (позитивних і негативних) він може призвести. Разом з тим, в сучасних умовах посилення уваги міжнародної спільноти до України, глобалізації економічних та інвестиційних процесів, надзвичайно важливе значення має використання сучасних методів для привабливого представлення вітчизняних аграрних підприємств на світовому продовольчому та фондовому ринках. Застосування з цією метою фінансових та облікових технологій перспективне, потребує розробки відповідного методичного забезпечення та подальшого широкого впровадження серед сільськогосподарських підприємств задля забезпечення позитивного загальноекономічного ефекту.

Розглядаючи поняття «ринкова капіталізація» у класичному розумінні як вартість одного цінного паперу (акції), акціонерного товариства, фондового ринку чи сектора світової економіки слід зазначити, що таке трактування є досить вузьким.

Зокрема, ринкову капіталізацію цінного паперу розглядають як ринкову вартість одного випущеного в оборот цінного паперу певного виду. Загальна ринкова капіталізація акціонерного товариства представляє собою ринкову вартість усіх акцій цього акціонерного товариства, як добуток кількості акцій акціонерного товариства на їх вартість. Макроекономічним показником ринкової капіталізації фондового ринку є сумарна ринкова вартість цінних паперів, що обертаються на цьому ринку [321].

Існує ряд наукових визначень аналогічного змісту, за якими ринкова капіталізація є оцінкою економічної цінності акцій компанії, допущених до офіційної торгівлі на фондовій біржі (включених в котирувальні листи), тобто вважається, що капіталізація компанії – це умовна розрахункова величина, що відображає можливу вартість продажу компанії [372].

За іншим трактуванням капіталізація – це оцінка вартості підприємства, земельної ділянки, цінних паперів чи іншого майна через механізм приведення вартості грошових потоків від використання об'єкту у його поточну вартість – капітал [346]. Погоджуючись з таким визначенням, вважаємо, що розглядаючи поняття капіталізації, як

майнового показника інвестиційної привабливості, доречним є розширення його розуміння, від класичного, як ринкової вартості акцій корпоративного підприємства, до загального – як грошового вираження вартості будь-якого економічного суб'єкта.

В цьому контексті об'єктивною оцінкою є справедлива вартість, яка порівняно з балансовою вартістю активів чи підприємства найбільш вірогідно наближена до ймовірної ціни угоди купівлі-продажу. Якщо у кінці 70-х років минулого століття балансова вартість підприємства складала близько 95 % її ринкової вартості, то у кінці 90-х вже існувала значна розбіжність у цих величинах - балансова вартість, за деякими оцінками складала лише 28 % від ринкової вартості міжнародних компаній [76]. За результатами глобального опитування компанії Pricewaterhouse Coopers серед сотень інституціональних інвесторів і фондових аналітиків в 14 країнах світу лише 19 % опитаних інвесторів і 27 % аналітиків визнали фінансові звіти корисними інструментами визначення дійсної вартості підприємства [240].

Вперше наукове обґрунтування залежності між величиною ринкової капіталізації підприємства і його балансовою вартістю зроблено американським економістом Джеймсом Тобіном у 1969 році. Результати його аналізу знайшли відображення у запропонованому коефіцієнті Тобіна.

Коефіцієнт Тобіна – це відношення ринкової вартості компанії до відновної вартості її активів [158]. Найбільш достовірною є ринкова ціна компанії лише при реальній купівлі її іншою компанією. Тому значення коефіцієнта Тобіна можна отримати лише на основі даних про злиття і поглинання. У інших випадках це дані про капіталізацію компаній. Відомі два підходи до його розрахунку на основі даних щодо капіталізації:

1) порівнюються ринкова капіталізація фірми і величина її чистих активів в ринковій оцінці;

2) порівнюються сукупна ринкова ціна акцій і облігацій фірми з відновною вартістю активів фірми, очищених від заборгованості перед короткостроковими кредиторами.

Для успішно функціонуючого підприємства чисельник дробу повинен перевищувати його знаменник (незалежно від алгоритму

розрахунку). Чим більше значення коефіцієнта Тобіна, тим перспективнішою є компанія. Якщо $q < 1$, то це перша ознака того, що фірма може стати об'єктом поглинання.

Значення коефіцієнта Тобіна в значній мірі визначається внутрі-фірмовим (внутрішньоствореним) гудвілом, який не відображається у балансі, але впливає на оцінку фірми ринком. Дані багатьох сучасних компаній засвідчують тенденцію збільшення значення коефіцієнта Тобіна в останні десятиліття, що свідчить про переважання в активах саме нематеріальної складової. Якщо ціна компанії у декілька разів перевищує ціну її матеріальних активів, то це означає, що її нематеріальні активи – талант її персоналу, ефективність систем, що управляють, менеджмент, зв'язки із споживачем – складають основну частину її сукупного капіталу. Покупець, таким чином, придбаває в основному не фізичні активи, а активи, що є набором талантів, можливостей, здібностей і ідей.

Актуальними є подальші дослідження впливу на розмір ринкової капіталізації внутрішніх чинників, значення яких доступні у фінансовій звітності, а також систематизація зовнішніх інституційних чинників, що впливають на зміну розміру ринкової капіталізації підприємства.

У контексті питань національного багатства варто трактувати капіталізацію з наступним обґрунтування.

Національне багатство – це сукупність природничого, соціально-економічного, інтелектуального й інших потенціалів країни, що відображається в національних рахунках, які формують відповідні макроекономічні показники держави. Національне багатство країни у вартісному вираженні представляє її основний капітал, а збільшення вартості цього капіталу в балансі країни – його капіталізацію.

Це своєрідне представлення економічної цінності нагромадженого капіталу, що складається з тих чи інших активів. На рис. 1.5 демонструється на прикладі економічної цінності земель сільськогосподарського призначення України, яка натеper у фінансовій звітності складає лише 150 млн дол. США. За певних зусиль Україна може її капіталізувати до 25 млрд дол. США, але, звичайно, ми вважаємо, що це для нас безцінне багатство і нам хочеться, щоб так вважав увесь світ, і, щоб ця цінність складала десятки трильйонів

доларів. Але світ живе не за нашими бажаннями. Він оцінює багатство за міжнародними стандартами, які у свою чергу розробляють представники успішних країн.

Поряд з капіталізацією природного компоненту національного багатства має розглядатись і питання економічної оцінки природних ресурсів.

О. Т. Левандівський виділяє дві групи функцій, що виконує економічна оцінка:

1. Облік природних ресурсів та умов. Володіючи вичерпною та комплексною інформацією про природні ресурси, можна здійснювати ефективне управління природокористуванням в сучасних умовах господарювання. Але на сьогодні інформаційна база економічної оцінки природно-ресурсного потенціалу в Україні ще не створена. Цей факт суттєво ускладнює розроблення схем розвитку продуктивних сил країни, а також ускладнює формування економічної політики [165].

2. Вибір варіантів використання ресурсів та умов. Він здійснюється в межах окремого регіону для ранжування або визначення переваги в експлуатації споживачами за допомогою порівняння економічних показників діяльності об'єктів або використання ресурсів [165].



Рис. 1.5. Реальні потенційні та бажані масштаби потенційної вартості земель у складі національного багатства²

² За результатами розрахунків проведених в розділі 5 дисертації.

Явище капіталізації (рис. 1.6) не може відбуватись без задіяння того чи іншого потенціалу в економічному обороті та його відображення в національних рахунках. Основою для наповнення національних рахунків є система статистичної та фінансової звітності, яка формується бухгалтерськими службами підприємств, організацій та місцевих органів влади. Відтак, обліково-оціночна складова відображення й капіталізації національного багатства є очевидною.

На глобальному «Саміті Ріо+20» наголошено, що оцінка й облік природного капіталу матимуть першорядне значення для забезпечення успішних змін на шляху до сталого розвитку національної та світової економіки. Конкретні рекомендації саміту містять вимоги щодо розкриття інформації про вплив і реалізацію природного капіталу на економічний розвиток, вжиття нормативних та фінансових заходів, що сприяють оцінці природного капіталу [92].



Рис. 1.6. Взаємозв'язок обліково-інформаційного забезпечення у поясненні категорії «капіталізації національного багатства України»

Отож, необхідність капіталізації потенціалу аграрного підприємства та сільських територій очевидна, так як значно посилить, як інвестиційну привабливість, так і рейтингову оцінку всієї України у світовій статистиці.

Для цього, як видно зі рис. 1.7, поетапно здійснюється проведення необхідних робіт на трьох рівнях:

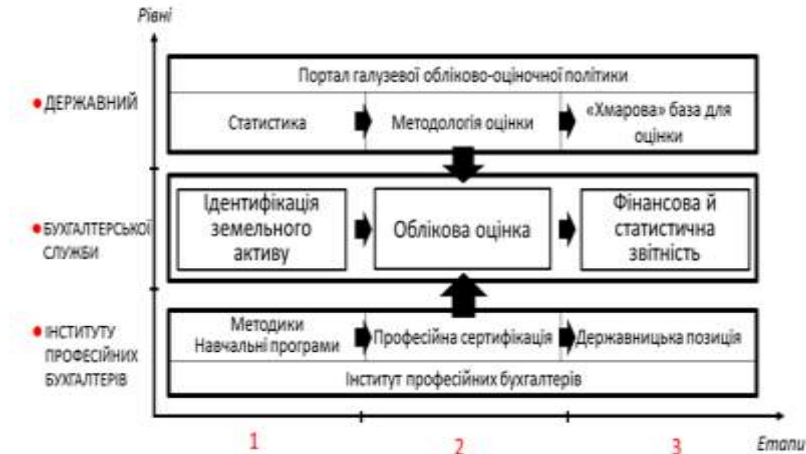


Рис. 1.7. Рівні та етапи капіталізації національного багатства: рушійність бухгалтерської складової

– на державному – необхідно розробити і прийняти відповідні нормативно-правові акти та сформувати галузевий портал обліково-оціночної політики і забезпечити його роботу по регіонах;

– на рівні підприємств – держава та власники організовують ведення відповідного обліку та забезпечують контроль над цим процесом через звітність.

– і, наприкінці, не менш важливо забезпечити в Україні відповідну професійну підготовку бухгалтерських кадрів.

У роботі на зростання рейтингових оцінок бізнесу й держави визначальним було і залишається розробка відповідного професійного й наукового забезпечення. Спільно з Урядом нам потрібно відпрацювати регуляторний інструментарій і разом з професійною спільнотою бухгалтерів забезпечити методичний супровід так званого «бухгалтерського запуску» капіталізації національного багатства (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Ключові складові капіталізації національного багатства: рушійність наукової складової

На сьогодні бухгалтери залишилися єдиними фахівцями на підприємстві, які можуть, а головне зобов'язані, змінити інформаційне представлення України в національній та світовій статистиці (рис. 1.9).

Місія інституту бухгалтерського обліку на шляху України до сталого розвитку

– ЦЕ «ЗАПУСК» КАПІТАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА

Від достовірності бухгалтерського обліку та повноти фінансової звітності залежить розмір національного багатства, його інформаційне представлення на міжнародній арені

Рис. 1.9. Визначена місія інституту бухгалтерського обліку на шляху до сталого розвитку

При цьому, на рис. 1.10 наведено встановлений зв'язок на теоретико-методологічному рівні повноти відображення на національних рахунках національного багатства з рівнем інституціоналізації бухгалтерського обліку, за яким: на рівні сприйняття обліку як регульованої державою системи, капіталізація багатства є обмеженою; на рівні глобальної облікової системи (МСБО/МСФЗ) – капіталізація національного багатства отримує асиметричні (на користь ТНК) прояви і лише функціонування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту – забезпечує в обліку «справедливу» капіталізацію національного багатства. Таке розуміння дозволяє формувати адекватну національним інтересам політику капіталізації її найцінніших активів в бухгалтерському обліку і в системі національних рахунків.

Для широкомасштабного розвитку наукового забезпечення питань капіталізації потенціалу сільських територій, національного багатства та суб'єктів аграрного підприємництва, Національною академією аграрних наук України включено в програму наукових досліджень з 2021 року і поставлено завдання розробити комплекс заходів, методик та інструментарію з капіталізації аграрного сектору економіки і сільських територій.

Важливо скоординувати зусилля наукових установ Національної академії аграрних наук України і Національної академії наук України (Інститут економіки і прогнозування, Інститут економіки природокористування та сталого розвитку). Наукове забезпечення має бути розроблене у тісній співпраці з учасниками ринку та регуляторами: Державною службою статистики України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Аудиторською палатою України та іншими.

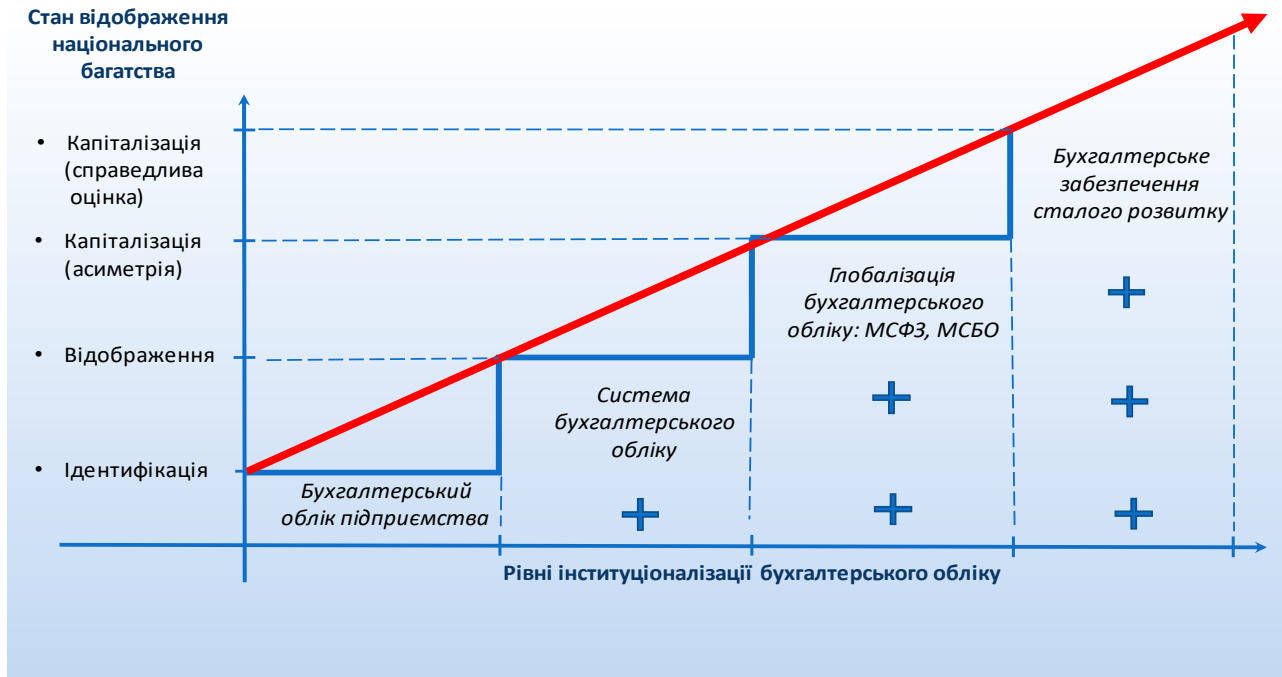


Рис. 1.10. Виявлений взаємозв'язок стану відображення й капіталізації національного багатства з рівнем інституціоналізації бухгалтерського обліку

1.3. Трансформація функціональності, предмету та об'єктів бухгалтерського обліку на потреби капіталізації національного багатства

В суцільному інформаційному хаосі, в якому знаходимося сьогодні, важко переоцінити значення офіційної інформації. Спостерігаємо парадокс, коли при абсолютній інформаційній відкритості, стрімкому розвитку всіх можливих і неможливих інформаційних технологій, користувачі опинились в полоні недостовірних фактів, неперевіраних меседжів та необґрунтованих аналітик. Такі суспільні тенденції не могли оминати і економіку. Але економіка не може будуватись на припущеннях. Економіка має опиратись на достовірні дані бухгалтерського обліку (на мікрорівні) та державної статистики (на макрорівні).

В сучасному світі інвестування, перерозподіл капіталу, у великій мірі залежить від фінансової звітності. Фінансова звітність як вершина бухгалтерського обліку є своєрідною мовою бізнесу, про це заявляв Василь Леонтьєв на початку минулого століття, у 60-ті роки з трибуни ООН говорив президент Кенеді і це взяли за озброєння передові країни світу. Прикладу успішної капіталізації компаній Google, Facebook та інших, у значній мірі пов'язаний з професійним відношенням до складання і презентації фінансової звітності. Звітне очікування доходності, капіталізація нематеріальних активів дозволяє направляти капітал до віртуальної економіки більше ніж до реальних активів Газпрому з його надпотужною матеріальною базою. Цей приклад яскраво засвідчує силу фінансової звітності в сучасному світі (рис. 1.11).

Міжнародні стандарти фінансової звітності, на які переходить Україна дозволять і нашим підприємствам, їх бухгалтерам і фінансистам досягати своїм професіоналізмом подібних результатів. Але вітчизняні підприємства, в тому числі і аграрного сектору (можливо за виключенням аграрних холдингів) таких можливостей не використовують, в тому числі і через відсутність їх наукового адаптування до вітчизняних реалій.

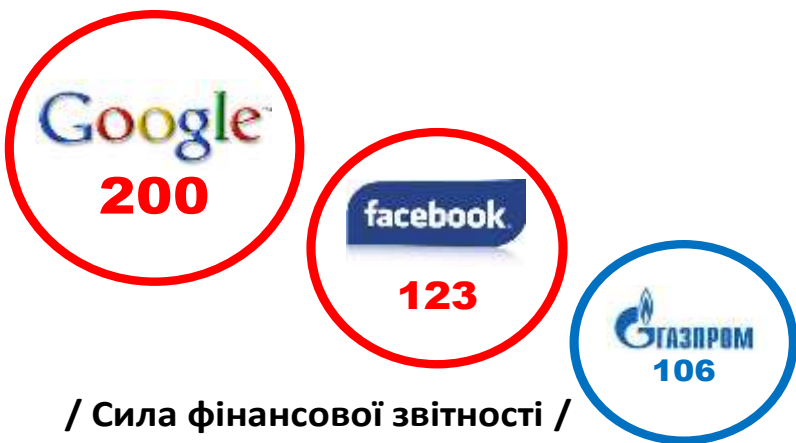


Рис. 1.11. Приклади успішної реалізації функціональності бухгалтерського обліку спрямованої на капіталізацію (капіталізація, млрд. \$)

Питанню функціональності бухгалтерського обліку та його зв'язку з рівнем інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств присвячені дослідження видатних вчених економістів: О.І. Барановського, І.О. Бланка, А.П. Гайдучького, П.І. Гайдучького, О.Є. Гудзь, М.І. Кісіля, Ю.О. Лупенка, Р.С. Папехіна, Н.С. Самбуріної.

Проте дослідження цих проблем в контексті врахування впливу фінансової звітності на капіталізацію не проводились. Разом з тим, вагомим вбачається вирішення проблеми на стику наук (спеціалізацій). У даному випадку запозичення методів, методик, інструментів, принципів фінансової та бухгалтерської спеціалізації, дозволяє значно посилити наукове забезпечення у вирішенні проблеми капіталізації національного багатства через інститут бухгалтерського обліку.

Саме тому важливим є розробка методологічних підходів та методичних інструментів зростання капіталізації сільськогосподарських підприємств за рахунок облікової політики та фінансової звітності (фінансово-облікових технологій) та професіоналізму бухгалтерів і фінансистів, що в цілому формує функціональність бухгалтерського обліку.

Вивчення стану представлення у фінансовій та іншій економічній звітності капіталізації аграрних підприємств засвідчує наступне. У порівнянні з розвинутими країнами структура балансів наших підприємств є деформованою та інвестиційно непривабливою з причин непередставлення ряду важливих капіталів (рис. 1.12).

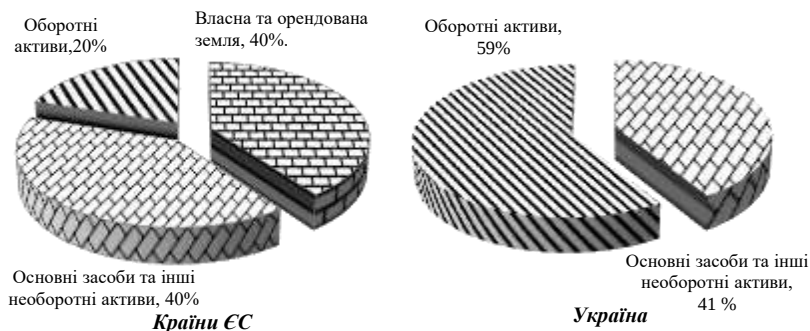


Рис 1.12. Відображення капіталу (активів) у фінансовій звітності

Як видно з рисунку в США та країнах ЄС земля, як власна так і орендована, в структурі активів займає 40 %, тоді як у вітчизняних балансах вона взагалі відсутня.

Такими активами для сільськогосподарських підприємств визначено земельний, біологічний та інтелектуальний капітал. Лише представлення у фінансовій звітності дозволяє цим активам, як фактору виробництва, набути властивостей капіталу. Зокрема, земельний капітал може бути представлений в балансі як в частині власних основних засобів, коли є право приватної власності на землю, так і в частині прав користування, коли земля використовується на правах оренди. Як відомо, земля сільськогосподарського призначення знаходиться у власності селян, юридичні особи її лише орендують. На сьогодні в Україні присутні одиничні випадки представлення землі в балансах, це як правило агрохолдинги. Зокрема, у фінансовій звітності агрохолдингу «Мрія» за 2012 рік оцінені права оренди землі складають 99 млн дол. США. Але для підвищення інвестиційної привабливості галузі це мають зробити всі хто орендують. Особливо актуально це стає враховуючи тенденцію до зростання термінів оренди.

В цій науково-практичній проблемі є і інший аспект. Сучасний рівень суспільного поділу праці характеризується складною розгалуженою системою суспільного виробництва, що включає велику кількість видів господарської (економічної) діяльності. На основі суспільного поділу праці об'єктивно складається галузева диференціація національної економіки, концентрація суб'єктів господарювання, що беруть участь у здійсненні однорідної економічної діяльності, у відповідні галузі народного господарства. Зважаючи на це визначення галузевої структури набуває суттєвого значення в багатьох аспектах: законодавчому, організаційно-господарському, управлінському, міжнародному тощо. В контексті наших досліджень чітке визначення галузевої структури економіки України є необхідною передумовою обґрунтування необхідності розробки галузевих аспектів організації та методології бухгалтерського обліку в контексті спрямування його функціональності саме на питання капіталізації потенціалу розвитку сільськогосподарських підприємств та сільських територій.

В наявних публікаціях лише започаткована дискусія щодо запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Відтак дана наукова проблема потребує подальших досліджень та обґрунтування напрямів вирішення. У зв'язку з цим актуальним також є дослідження науково-методичних засад структуризації національної економіки як передумови для розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку адаптованих до специфічних галузевих інформаційних потреб та умов функціонування підприємств та виявлення галузевих факторів, що формують вартість підприємства та рівень його капіталізації.

В Україні пошук власної моделі структуризації національної економіки було розпочато у розробленому Міністерством економіки концептуальному варіанті Програми структурної перебудови, який було схвалено Кабінетом Міністрів України у квітні 1995 р. Наприкінці 1998 р. Кабміном було завершено розробку нового широкомасштабного документа – Програми структурної перебудови економіки України на середньостроковий період 1999-2003 рр.

На сьогодні, структуризація економіки України за галузями передбачена Господарським кодексом України [78]. Відповідно до

статті 260 сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові або подібні види виробничої діяльності, складає галузь. Галузева класифікація є частиною єдиної системи класифікації і кодування техніко-економічної і статистичної інформації, яка використовується в інформаційних автоматизованих системах управління, податкових органах для розрахунку податків, органах державної реєстрації суб'єктів господарювання, інших органах виконавчої влади, підприємствах і організаціях.

Належність до тієї чи іншої галузі є класифікаційною ознакою суб'єкта господарювання, що відображається в його ідентифікаційному коді, незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання. Належність суб'єкта господарювання до певної галузі визначається основним видом його діяльності.

До 2006 року приналежність підприємства до певної галузі визначалась загальним класифікатором «Галузі народного господарства України», затвердженим наказом Міністерства статистики України від 24 січня 1994 р. № 21 [121]. З 1 квітня 2006 р. чинним є Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності», затверджений наказом Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 р. № 375 [216].

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) є складовою системи національних класифікаторів. КВЕД розроблено на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 04.05.93 р. № 326 «Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики» [297].

За методологічними засадами, принципами побудови та призначенням КВЕД є статистичною класифікацією, створеною як інструментарій для систематизації та групування економічної та соціальної інформації у стандартний формат, який дає змогу обробляти та аналізувати значні обсяги інформації.

Класифікатор видів економічної діяльності побудовано так, що виділені об'єкти охоплюють усі або майже всі види діяльності, які здійснюються в будь-якій галузі господарства. Розроблення нового КВЕД замість попереднього ЗКГНГ здійснено з метою його адаптації до міжнародної статистичної класифікації видів діяльності

Європейського Союзу – Nomenclature of Activities European Community (NACE, Rev.1, mod.7).

Як діючий так і попередній класифікатори характеризуються розгалуженою структурою видів діяльності. Зокрема, Класифікатор видів економічної діяльності має 620 підкласів, що загалом викликає деяку складність у використанні. Разом з тим, його наявність впорядковує інформацію про галузеву приналежність вітчизняних суб'єктів господарювання, забезпечує можливість організації статистичних спостережень і статистичного обліку підприємств та зіставлення національної статистичної інформації з міжнародною.

Складна та розгалужена галузева структура економіки висуває відповідні вимоги до інформаційного забезпечення функціонування окремих галузей. Не викликає сумнівів той факт, що характер і склад такої інформації не можуть бути спільними для всіх галузей економіки. А отже і уніфікована, стандартна для всіх галузей система бухгалтерського обліку – явище в певній мірі нереальне в плані можливості стовідсоткового задоволення потреб її користувачів.

Як підтвердження цього слід навести той факт, що практично кожне галузеве міністерство, чи інший орган галузевого управління розробляє власні пояснення до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у вигляді методичних рекомендацій. В таблиці 1.4 наведена лише незначна частина галузей, що означили для себе специфічні концептуальні засади формування облікової політики підпорядкованих підприємств.

Постає питання в обов'язковості застосування таких норм широким загалом суб'єктів господарювання. Адже перелік органів, що здійснюють регулювання питань методології бухгалтерського обліку в Україні є досить обмежений. Так, відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» суб'єктами такого регулювання є:

по-перше, Міністерство фінансів України – головний регулятор, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

Таблиця 1.4

Галузева регламентація питань організації обліку в окремих галузях економіки України

Галузь економіки	Орган галузевого управління	Галузеві нормативні акти, що визначають засади формування облікової політики
Сільське господарство	Міністерство аграрної політики України	1. Наказ від 11 квітня 2007 року № 254 «Про погодження облікової політики підприємства» [302]. 2. Наказ від 17 грудня 2007 року № 921 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства» [199].
Водний транспорт	Міністерство транспорту і зв'язку України	Рекомендації щодо ведення облікової політики на підприємствах, установах та організаціях морського і річкового транспорту, що входять до сфери управління Мінтрансв'язку, затверджені наказом від 23 серпня 2007 р. № 758 [316].
Залізничний транспорт	Міністерство транспорту і зв'язку України	1. Облікова політика Укрзалізниці, затверджена Наказом Укрзалізниці № 17-Ц від 19.01.2000 р. [231]. 2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту (наказ Укрзалізниці від 31 січня 2003 р №29-ЦЗ) [191].
Митна справа	Державна митна служба України	Наказ від 19 грудня 2007 року № 1087 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики в митній службі України» [298].
Водне господарство	Державний комітет України по водному господарству	Наказ від 4 квітня 2005 року № 90 «Щодо удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держводгоспу України» [397].
Будівельна	Державний комітет України з будівництва та архітектури	Наказ від 21 жовтня 2004 року № 199 «Щодо удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України» [396].
Промисловість	Міністерство промислової політики України	Наказ від 23 січня 2007 року № 23 «Щодо погодження облікової політики підприємств» [395].

по-друге, Національний банк України, який встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в банках в межах національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

по-третє, Державне казначейство України, яке встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ, також лише в межах національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [278].

Міністерства ж та інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції, можуть розробляти методичні рекомендації щодо застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до галузевих особливостей, які є лише рекомендованими до застосування. Крім того, рівень впливу галузевих органів управління на формування облікової політики галузей на сьогодні обмежується державними підприємствами та бюджетними установами, для яких норми, що розробляються міністерствами є обов'язковими.

При цьому, насторожує той факт, що на сьогодні Міністерством фінансів затверджено 8 методичних рекомендацій та Інструкцій, тоді як, лише Міністерством аграрної політики України – 32 [102]. Разом з тим досвід більшості країн пострадянського простору свідчить про тенденції появи у них галузевого рівня регулювання бухгалтерського обліку.

Так, наприклад у Казахстані одним з головних напрямів удосконалення системи регулювання бухгалтерського обліку визначено створення Координаційної ради у справах бухгалтерського обліку, що поєднує інтереси галузевих, державних органів і професійних громадських організацій, а також системи суспільно-державного розгляду і затвердження національних стандартів обліку. Саме така Координаційна рада має займатись питаннями організації і методології бухгалтерського обліку і аудиту у відповідних галузях економіки [95].

В основі моделі розвитку системи регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності Республіки Узбекистан передбачено розумне поєднання діяльності органів державної, галузевої влади і професійного співтовариства. Крім того, як визначає один з їх концептуальних документів повинна визначатися відповідність проєктів стандартів і інших нормативних правових актів не тільки загальним принципам бухгалтерської звітності в умовах ринкової еко-

номіки, але й в першу чергу галузевій специфіці діяльності господарюючих суб'єктів [377]. Прикладів наявності такого досвіду за кордоном можна навести безліч.

Що ж стосується України маємо наступну ситуацію. З одного боку наявність складної розгалуженої галузевої структури в Україні та відсутність, з іншого, дієвого механізму інформаційного забезпечення галузевого управління, що пов'язано з неможливістю врахування загальнодержавними стандартами особливостей притаманних тій чи іншій галузі.

Останнім часом в науково-професійних колах з'являються в повній мірі справедливі думки щодо необхідності розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку, які б вирішили вищезазначену методологічну проблему. Це підтверджує і значний відсоток галузевих статистичних спостережень (табл. 1.5). Частка звітності в галузі сільського господарства у загальній кількості форм статистичних спостережень залишиться незмінною і становитиме 18%.

Одним з перших підняв питання розробки галузевого рівня регламентації бухгалтерського обліку В.М.Жук, який пов'язує необхідність їх розробки з тим, що в глобальному світі компанії та країни конкурують у галузевих площинах, а розвиток бухгалтерського обліку мотивований зростаючими інституційними запитами на специфічну інформацію. Більше того, автор наголошує на тому, що їх розробка цілком реальна за широкої співпраці всіх бухгалтерських інститутів [3, с. 92].

Таблиця 1.5

Структура системи державних статистичних спостережень
(у % до загальної кількості форм державних статистичних спостережень)

Статистична інформація	2015	2016	2017	2018	2019	2020 (прогноз)
Всього	100	100	100	100	100	100
Демографічна та соціальна статистика	20	22	25	24	22	19
Статистика навколишнього середовища	4	4	4	4	5	6
Економічна статистика:	76	74	71	72	73	75
<i>у т.ч. статистика сільського господарства</i>	17	18	18	18	18	18

З-поміж внутрішнього позиціонування окремих галузей, на сучасному етапі розвитку України, що характеризується євроінтеграцією та активним виходом на міжнародну арену актуалізується потреба якісного представлення України у світовій спільноті: її економічного, природного, інвестиційного потенціалу. Відповідно і свої дослідження ми спрямували на пошук нашої місії – місії інституту бухгалтерського обліку в цьому процесі. Чітко усвідомлюючи роль бухгалтерського обліку як інформаційної жили підприємства, визначивши його місце в державному управлінні, як першооснови статистики, перед нами постало питання впливу фінансової звітності та її повноти на формування макроекономічних показників, якими представлена Україна у світовій економіці. Зокрема таких показників як національне багатство України, активи, основний капітал тощо. Роль бухгалтерського обліку у формуванні цих макроекономічних показників неможливо переоцінити, так як і національна статистична методологія і міжнародний стандарт системи національних рахунків використовують як одне з джерел інформації саме фінансову звітність. Саме тому важливе також обґрунтування глобальної місії і функціональності інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України. Таке обґрунтування здійснено через розкриття питань облікової політики та оцінки земель сільськогосподарського призначення, як найважливішої, на нашу думку, складової цього національного багатства.

У світі відбувається трансформація функціональності, предмету та об'єктів бухгалтерського обліку від окремих суб'єктів господарювання до загальнонаціонального виміру національного багатства.

У 2003 році австрійський інвестиційний аналітик Г. Біяк (George Bijak) запропонував нову модель системи бухгалтерського обліку, що складається з декількох суб'єктів господарювання, яка виникла на основі ідеї бухгалтерії з потрійним записом, розробленої Іджірі Ю., моделі контракту фірми, запропонованої Сандером С., та досліджень теорії грошей Добії М. Модель багатосуб'єктного бухгалтерського обліку, на відміну від систем бухгалтерського подвійного обліку, складає більше одного суб'єкта господарювання, що діє в сфері економічного впливу. Створення капіталу – це «гра з

нульовою сумою» в рамках адекватно визначеної сфери економічної діяльності. Модель є інструментом стратегічного управління, який може бути використаний для прийняття управлінських та політичних рішень. Це дає змогу враховувати динаміку розподілу капіталу між різними економічними інтересами. Можливі програми включають макроекономічне моделювання питань промислової, грошово-кредитної, фіскальної, податкової, валютної та національної торгової політики. На корпоративному рівні модель може використовуватися для розробки, аналізу та моніторингу бюджетів, планів, корпоративних стратегій для забезпечення стійких конкурентних переваг та максимізації вартості акціонерів. На міжнародному рівні модель може допомогти проаналізувати динаміку багатства націй [411].

Сьогодні ні для кого не секрет, що саме на основі даних фінансової звітності формуються фінансові показники розвитку підприємств, галузі, держави. Здобутки аграрної академічної школи з бухгалтерського обліку як в прикладному, так і фундаментальному вимірах створюють нові можливості для залучення цієї професії до вирішення соціально-економічних проблем села. При цьому облік – це інститут який забезпечує достовірну фінансову інформацію, формує довіру і керованість в суспільно-економічних відносинах. Про це – інституційна теорія обліку, сформована на основі фундаментальних досліджень цього питання починаючи з 1986 р. коли відділ став на чолі всесоюзної координації науково-методичних досліджень з обліку в сільському господарстві.

Звідси – ми повинні цінувати те, що маємо. Думати не тільки про себе, і не на 10 років уперед, а, як зазначав М. Руденко, бодай впродовж одного століття. Збереження і відновлення земельних ресурсів, забезпечення замкнутого циклу кругообігу п'яти абсолютних благ, що виділяють фізіократи (земля – сонце – зерно – солома – органічні відходи – земля), доповнення його інтелектуальним потенціалом та патріотичною свідомістю всіх і кожного. За цим простим рівнянням – сталий розвиток і майбутнє України (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Природнича основа розвитку бухгалтерського обліку під забезпечення капіталізації національного багатства

Функціональність бухгалтерського обліку розширюється від суто управлінської до обліку сталого розвитку, зокрема й у сенсі капіталізації національного багатства. Розгляд обліку як складової сталого розвитку розширює його предмет аспектом забезпечення капіталізації національного багатства, об'єкти – людським і природничим капіталом підприємств, державних установ та місцевих громад (рис. 1.14). Такий розвиток функціональності, предмета і об'єктів бухгалтерського обліку окреслює в обліковій науці та практиці методологічні й методичні шляхи трансформації бухгалтерського обліку під сучасні запити на капіталізацію національного багатства.

Виходячи з інституціональної теорії бухгалтерського обліку, що розширює його місію до масштабів довіри, розуміння і керованості соціально-економічних просторів [104, 116], визнання галузевого бухгалтерського обліку та галузевих стандартів звітності як ключового інституту у забезпеченні капіталізації національного багатства вимагає розширення меж застосування його формальних складових та доповнення неформальних складових на мікро-, мезо- та макрорівнях.



Рис. 1.14. Виявлений тренд розширення змістовності функціональності, предмету та об'єктів бухгалтерського обліку під забезпечення капіталізації національного багатства

Формальна складова в цьому аспекті повинна бути наповнена (розширена) розробленою послідовністю застосування принципів, методів, технології обліку та формування відповідної облікової політики, що забезпечить досягнення головної мети – капіталізація національного багатства, інформаційне забезпечення про вартість

та склад усіх складових потенціалу територій та держави в цілому. Розширення неформальної складової інституту галузевого бухгалтерського обліку передбачає її доповнення суб'єктами професійної думки (оцінювач, аналітик, актуарій), які приймають участь у обліковому процесі як незалежні консультанти і від професіоналізму яких залежить достовірність фінансової звітності, а відтак і, ступінь довіри до інформації, що представляє вартість потенціалу та багатства нації.

На наше переконання, до поняття «інститут бухгалтерського обліку» варто відносити усі складові інформаційного забезпечення – статистика, інформаційне забезпечення управління у фінансово-економічному аспекті, звітність. Це інститут на стику систем – обліку та статистики, так як підготовка статистичної звітності – це компетенція бухгалтера, відповідно бухгалтер продукує і статистичний інформаційний продукт. Крім того, джерелом для статистики у фінансово-економічному аспекті є фінансова звітність, звітність банків, органів місцевого самоврядування.

Інститут бухгалтерського обліку не може існувати без оцінки, так як охоплює лише грошовий вимірник. Тобто вся інформація що представлена у грошовому вимірнику і стосується суб'єктів господарювання – це сфера бухгалтерського обліку. Чим відрізняється бухгалтер від фінансового директора (до питання подальшого обґрунтування обліку як окремого інституту і його складових підсистем)? Можливістю прийняття управлінських рішень, здатністю до інтерпретації даних, їх аналізу. Відповідно в основі знань з економічного аналізу, фінансового прогнозування – лежать знання теорії, методології і практики бухгалтерського обліку. А відповідно інститут бухгалтерського обліку також включає підсистему економічного аналізу та фінансово-економічного прогнозування. Теорія і методологія обліку – основа функціонування підсистеми контролю у сфері фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання, це і внутрішній контроль і державний контроль і незалежний контроль (аудит, судова економічна експертиза). Щодо питання зникнення професії – зникає лише перший початковий рівень професії – рахівництво. Априорі не може зникнути професія аналітика, фінансового директора. На рис. 1.15 узагальнено спеціальності (фахові спрямування), що базуються на знаннях саме бухгалтерського обліку.



Рис. 1.15. Узагальнений перелік професій, що сформувались на основі знань бухгалтерського обліку та виявлений вплив на процеси капіталізації

Реалізація зазначеного передбачає прийняття єдиної галузевої облікової політики та розробку на її основі окремих галузевих стандартів фінансової звітності, що забезпечить формування достовірних даних для визначення дійсного рівня капіталізації сільськогосподарських підприємств та аграрної галузі в цілому.

Висновки до розділу 1

❖ По мірі зростання прагнення суспільства до досягнення сталого розвитку необхідність вимірювання прогресу в цьому постійно зростає. Починаючи з XVIII століття економічна думка все

частіше опирається на концепцію багатства – бази активів, як фундаменту створення добробуту і ставить за мету його вимір. Наші дослідження опираються на концепцію багатства – бази активів – як фундаменту створення добробуту. Національне багатство набуває ширшого визначення і є втіленим у природному капіталі; фінансових, людських ресурсах, інтелектуальному капіталі та так званих виготовлених (вироблених) активів (машини, обладнання, будівлі та міська земля).

❖ Історично сформовані етапи становлення категорії «багатство» у економічній думці, починаючи з IV ст. до н.е. до сучасних економічних трактувань. Таке становлення починалась з засудження багатства (Ксенофонт, Платон, IV ст. до н.е.), до необхідності примноження (Аристотель, III ст. до н.е.), розподілу на природне й штучне (Ф. Аквінський, XII ст.), його визнання лише кількістю готівкового золота і срібла (меркантилісти, XV- XVII ст.), доповнення його складу різноманітним корисних благ і речей (Ліберальна економічна думка, XVII-XVIII ст.), спрямування джерела багатства до землі та сільського господарства (фізіократи, XVIII ст.) Встановлено, що лише у XVIII відбулося утвердження економічної науки як вчення про багатство і способи його збільшення (А.Сміт).

❖ Глобальний підхід Світового банку передбачає оцінку багатства за трьома компонентами: природний капітал, вироблені активи, людські активи. Встановлено, що національна статистична методологія відносить до вартості національного капіталу: житлові, нежитлові будівлі та споруди, землю та права на природні ресурси, машини та обладнання, культивовані та нематеріальні активи. При цьому природний і людський капітал в повній мірі не представлений у національному багатстві України.

❖ Мета грошового вимірювання і капіталізації національного багатства вбачається напрямом подальшого розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку. Про це свідчить еволюція його мети, завдань і методів, яка прослідковується в ученнях теорії фізичної економії, теорій державного управління та сталого розвитку. В сонові такої еволюції: меті виміру національного багатства відповідає метод «економічної таблиці» фізичної економії Франсуа Кене; меті збільшення національного багатства – методи «затрати-ви-

пуск» та національних рахунків Василя Леонтьєва; меті капіталізації національного багатства – методи справедливої оцінки, галузевих стандартів та інституціональна облікова теорія. Таке трактування дозволяє декларувати нові завдання перед інститутом бухгалтерського обліку спрямовані на політику капіталізації національного багатства.

❖ Розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку досить цікаво розглядати через доповнення його об'єктів, а також виокремлення макроекономічного аспекту мети, розширення функцій бухгалтерського обліку. Обґрунтуванням макроекономічного аспекту мети бухгалтерського обліку є гіпотеза про те, що функціональність бухгалтерського обліку полягає не лише у його розумінні як інформаційної функції управління, а й під забезпечення капіталізації національного багатства через формування інформаційної бази для його вимірювання в системі національних рахунків.

❖ Трактування об'єктів бухгалтерського обліку доцільно розширити елементами національного багатства, що підлягають відображенню в системі національних рахунків та відповідають критеріям визнання в бухгалтерському обліку. Функціональність бухгалтерського обліку варто визначати як макроекономічний інструмент капіталізації національного багатства. Потенціал суб'єкта підприємництва, на нашу думку у площині бухгалтерського обліку варто розглядати, як сукупність ресурсів підприємства, що залежно від виду є, або не є об'єктом бухгалтерського обліку та бере участь у формуванні вартості підприємства. Даними термінами запропоновано доповнити як понятійний апарат Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку так і Міжнародні стандарти фінансової звітності.

❖ Виявлені диспропорції у відображенні елементів національного капіталу є наслідком неоднозначного розуміння сутності та недооцінки ролі процесів капіталізації у формуванні багатства країни. Таким чином теоретичні уявлення взаємозв'язку повноти відображення на національних рахунках національного багатства з рівнем інституціоналізації бухгалтерського обліку є такими: на рівні сприйняття обліку як регульованої державою системи, капіталізація багатства є обмеженою; на рівні глобальної облікової системи

(МСБО/МСФЗ) – капіталізація національного багатства отримує асиметричні (на користь ТНК) прояви і лише функціонування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту – забезпечує в обліку «справедливу» капіталізацію національного багатства.

❖ Розглядаючи поняття капіталізації, як майнового показника інвестиційної привабливості на рівні сільськогосподарського підприємства, його розуміння потребує певного розширення, від класичного, як ринкової вартості акцій корпоративного підприємства, до загального – як політики спрямованої на нарощення вартості капіталу будь-якого економічного суб'єкта, території чи держави. Таке розуміння дозволяє говорити про вартість капіталу будь-якого сільськогосподарського підприємства, як одного з показників його інвестиційної привабливості, що характеризує його майновий стан.

❖ Роль фінансової звітності у покращенні фінансово-майнових показників капіталізації є визначальною. Зокрема, поняття «капіталізації підприємства» можна розглядати як грошове вираження вартості економічного суб'єкта та основний фінансово-майнового показника його інвестиційної привабливості. Шляхом підвищення капіталізації сільськогосподарських підприємств є оцінка та представлення у звітності головних капіталоформуючих активів сільськогосподарських підприємств: землі; біологічних активів, сільськогосподарської продукції та інтелектуальної власності.

❖ Створення та впровадження процесу управління вартістю засноване на виявленні головних факторів такої вартості, відборі тих з них, на які можна впливати і по відношенню до яких, чутливість вартості підприємства максимальна. Головне завдання бухгалтерського обліку в цьому процесі - належне представлення інформації про величину і структуру цих факторів, щоб забезпечити ефективне управління ними. В цьому розділі монографії узагальнені зовнішні (макроекономічні, галузеві, загальний стан і кон'юнктура фондових ринків) та внутрішні (організаційно-правова форма підприємства, ринкову вартість активів, виробничий потенціал і обсяги виробництва, рівень контролю, принципи внутрішньокорпоративного управління, людський потенціал) фактори що формують вартість підприємства, а також визначено специфіку впливу галузевих факторів на рівень капіталізації.

❖ Дослідження галузевої структури економіки України доводять, що методологічним завданням для формування політики облікової капіталізації є узагальнення та певне впорядкування галузей економіки, щодо яких необхідна наявність окремих галузевих норм бухгалтерського обліку. В основу такого узагальнення слід покласти галузеві чинники, що формують вартість продукції в галузі, наявність специфічних об'єктів обліку, принципи пристосування наявного бухгалтерського інструментарію до конкретних галузевих умов господарювання.

❖ Економічні служби підприємств, в особах бухгалтерів і фінансистів, не менше ніж виробнича сфера (агрономи, зоотехніки) можуть впливати на рівень капіталізації підприємства за рахунок освоєння інноваційних обліково-фінансових технологій, як це є у розвинутих країнах. Підвищення уваги до «абсолютних» активів сільськогосподарського призначення у фінансовій звітності і, як результат, капіталізація національного багатства України видається важливою місією бухгалтерського обліку у забезпеченні сталого розвитку та належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені. Обґрунтована місія та функціональність інституту професійних бухгалтерів, посеред іншого полягає у підвищенні статусу абсолютних благ у фінансовій звітності для належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені, у світовому інформаційному просторі.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Підвищення уваги до «абсолютних» благ та потенціалу розвитку у фінансовій звітності і, як результат, капіталізація національного багатства України видається важливою місією бухгалтерського обліку в забезпеченні сталого розвитку та належного представлення природно-економічного потенціалу України у глобальній економіці. Це потребує формування відповідної методології облікового забезпечення процесів капіталізації потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій, що є метою даного розділу монографії та передбачає розв'язання завдань з визначення головних підходів до побудови методології обліку багатства, оцінки ефективності методології бухгалтерського обліку відображення й капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій як складових національного багатства, виявлення сучасних трендів трансформації методології бухгалтерської оцінки та окреслення проблем неузгодженості в методології грошового виміру багатства в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків.

2.1. Методологічні проблеми обліку потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку

Україна має колосальний природно-ресурсний та земельний потенціал. Станом на 1 січня 2017 р. земельний фонд України становить 60,3 млн гектарів, або близько 6% території Європи. На сільськогосподарські угіддя припадає до 19% загальноєвропейських земель, у тому числі на рілля – майже 27%. Показник площі сільськогосподарських угідь із розрахунку на одну особу найвищий

серед європейських країн і досягає 0,9 гектара, у тому числі 0,7 гектара ріллі (середній показник європейських країн — 0,44 і 0,25 гектара відповідно). Площа чорноземів в Україні знаходиться в межах від 15,6 млн до 17,4 млн гектарів, або близько 8 % світових запасів [361].

Дійсно Україна наділена родючими землями (Рис. 2.1), що у поєднанні з гідротермічними умовами, природо-безпековим місцезнаходженням формує глобальну унікальність і потенціал цього національного багатства.

Як цей потенціал на сьогодні представлений у світовій економічній статистиці. Саме економічній, у грошовому вимірнику? Відповідь – НІЯК! І головна мета наших досліджень, що викладені в науковій доповіді – це спроба вирішити цю проблему, адже ми не маємо права недооцінювати найцінніше, що в нас є – наші родючі землі.

Українці – 0,56% в населенні Землі – мають 8,8% кращих сільськогосподарських земель Світу, можливості надвиробництва продовольства (особливо органічного), біопалива, біоенергетики	Частка чорноземів до площі країн, %	
	Україна	– 46,0
	США	– 5,8
	Росія	– 8,5
	Канада	– 0,8
«Народ, який не береже свої ґрунти– знищує своє майбутнє» (Т. Рузвельт)		

Рис. 2.1. Масштаби національного природного потенціалу України

Економічні питання щодо потенціалу України у різні періоди висвітлені у працях українських економістів: П. Гайдуцького, Д. Добряка, С. Кваші, Ю. Лупенка, В. Русана, П. Саблука, М. Федорова, О.В. Ходаківської [69, 88, 144, 171, 236, 337].

Обґрунтуванню інформаційного, зокрема обліково-аналітичного забезпечення розвитку природного і земельного потенціалу присвячені роботи Н. Голуб [75], І. Замули [123], С. Остапчука [238], А. Третяка [315], В. Шевчука [391]. Формування та розвиток методології оцінки земель на рахунку праць Ю. Дехтяренка [188], О. Драпиковського [90], В. Заяця [128], І. Іванової [90], М. Лихогруда, Ю. Манцевича, Ю. Палехи [188], О. Шпичака [394].

Широкої популяризації потребують вчення теорії фізичної економії (Ф. Кене [145], В. Вернадський [64], С. Подолинський [258], М. Руденко [326, 325], Л. Гринів [374]), яка вже давно обґрунтувала цінність землі в подальшому розвитку життя на землі. Саме з цієї позиції потребує вирішення питання вартості землі в Україні, з урахуванням глибокого осмислення землі як основного фактора виробництва, який, в сукупності з усіма складовими циркулярної економіки, повинен забезпечити економічне зростання України, слідування цілям сталого розвитку. Роль бухгалтерів у цьому вбачається у формуванні нової облікової політики та закріпленні в ній єдиної методології оцінки вартості сільськогосподарських земель (з урахуванням зазначеного вище) для подальшого узагальнення у фінансовій звітності, статистичній інформації та системі національних рахунків.

Основним фактором виробництва у сільському господарстві слугує земля, наділена унікальною біологічною властивістю – родючістю ґрунту. Український фізіократ М.Д. Руденко, доводячи, що продукovanі землеробством блага є безальтернативними у забезпеченні життєдіяльності людей та будучи глибоко переконаним, що гумусний шар планети – це найцінніше, чим володіє людство, відніс землю до п'яти абсолютних благ [326].

Питання вартості сільськогосподарських земель чи не найгостріше в ситуації, що склалася на земельному ринку України. Мораторій, що діє в Україні з часів розпаювання сільськогосподарських земель виступає запорукою ресурсної безпеки аграрної галузі. Однак в суспільно-економічному просторі укріплюється ідея, що закритий ринок сільськогосподарської землі не сприяє зростанню добробуту сільського населення та раціональному використанню національних земельних ресурсів.

Невизначеність з ціною землі слід вказати як один із факторів, що змушує з обережністю відноситися до ринку земель усіх учасників земельних відносин. Фактично діє ринок прав користування. Більшість сільськогосподарських земель передана в оренду. Не зважаючи на мораторій, землі активно продаються шляхом укладання довгострокових договорів оренди та емфітевзису. Землевласники – селяни, не знають реальної ціни на власну землю. Землекористувачі – мають у своєму розпорядженні право користування, однак у більшості випадків не ставлять на баланс, не оцінюють, а звідси – відсутність загального макроекономічного бачення земельного потенціалу у його вартісному, ринковому вираженні. Ціну на землю формує чорний ринок. Чи можна це допустити?

З 2019 р. діє нова нормативно-грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, яка застосовується для обрахунку податків, встановлення мінімального розміру орендної плати, однак повної картини вартості землі не забезпечує й вона. Логічно було б отримати таку інформацію у статистиці. За аналогією з основними засобами, капітальними інвестиціями тощо. І процес реформування державної статистики, що триває протягом останніх 10 років, давав на те сподівання. На початку 2019 р. Кабінет Міністрів України ухвалив розроблену Мінекономрозвитку разом із Держстатом Програму розвитку державної статистики до 2023 року [308]. Програма передбачає модернізацію державної статистики через імплементацію міжнародних стандартів і регламентів ЄС та повний перехід до процесно-орієнтованої системи виробництва статистичної інформації (GSBPM), а також використання інформаційних технологій (спеціального програмного забезпечення для подання та обробки статистичної звітності, конструктори електронних форм звітності тощо). Крім того, важливим напрямом реформування державної статистики за Програмою є забезпечення відкритості й доступності статистичної інформації: створення сучасного, більш зручного для користувача («user-friendly») веб-порталу Держстату та його мобільної версії, забезпечення широкого доступу користувачів до мікроданих (щодо зайнятості населення, стану домогосподарств тощо), активізацію комунікацій щодо результатів діяльності Держстату і даних його досліджень, а також в цілому підвищення

рівня статистичної грамотності суспільства через відповідні навчальні програми в закладах середньої та вищої освіти, інформування в ЗМІ і т.п. Отже, в частині змісту статистичної інформації, і про землю в тому числі, революції не передбачено. Як оцінити ринкову вартість своєї землі? Як селянину, власнику землі знати реальну цінність своєї власності? Бухгалтерська наукова спільнота може і має допомогти у розв'язанні цих проблем. На теоретичному фундаменті фізичної економії, яка визнає джерелом сталого розвитку суспільства саме селянина, землю та енергію сонця.

Подолання продовольчих проблем, проблем виснаження родючості ґрунтів, забезпечення сталого розвитку потребує ефективного управління земельними активами сільськогосподарських підприємств. Проте науково-методичне забезпечення відповідного бухгалтерського обліку у країнах, що розвиваються, можливості Міжнародних стандартів фінансової звітності не адекватні до таких запитів управління і потребують удосконалення та підвищення уваги до питання бухгалтерського обліку земель в макроекономічній політиці. МСФЗ, як і національні бухгалтерські стандарти, мають єдині, незалежно від галузі, процедури й механізми обліку земельних активів, що ускладнює потребу відображення специфічного потенціалу та особливостей використання саме земельних активів сільського господарства.

Проблема достовірності бухгалтерського обліку землі та повноти інформації про вартість останньої у фінансовій звітності – це питання глобального масштабу, адже її вирішення прямо впливає на рівень національного багатства України, його визначення та представлення на міжнародній арені в системі національних рахунків. Через недостатню увагу до питань оцінки та обліку земельних активів у фінансовій звітності вартість землі також відсутня у системі національних рахунків, про що йтиметься докладніше у підпункті 2.3.

Вирішення цієї проблеми є місією інституту бухгалтерського обліку та нової облікової політики, здатної оцінити і справедливо включити сільськогосподарську землю в систему макроекономічних показників, національне багатство та міжнародну звітність. Перш за все потрібно усвідомити, що землі сільськогосподарського призначення являють собою особливий актив. Особливий насті-

льки, щоби мати окреме відображення в обліку та фінансовій звітності. Адже виокремлюють у своїй діяльності землі сільськогосподарського призначення і природнича наука, і політикум, і тільки ми продовжуємо розглядати її разом з іншими основними засобами в МСБО 16 «Основні засоби» чи в інвестиційній нерухомості в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

Звідси, участь інституту бухгалтерського обліку у розв'язанні продовольчих та екологічних проблем людства – це підвищення статусу сільськогосподарської землі у фінансовій звітності. Це особливий бухгалтерський облік останньої, який надасть інформацію про її реальну вартість саме як фактора виробництва, а не лише як об'єкта оренди чи об'єкта купівлі-продажу, як-то відбувається зараз. Облік, який забезпечить належне включення землі до системи національних рахунків.

В Україні землі сільськогосподарського призначення не знаходять відображення у бухгалтерському обліку аграрних підприємств та відповідно в системі національного рахівництва. Серед причин – проблеми земельних відносин в Україні, недосконалість і складність застосування МСФЗ щодо обліку сільськогосподарських земель.

За діючими правовими нормами основні власники землі в Україні – фізичні особи та держава. Аграрний бізнес поки що не має можливості володіти землею на праві власності. Він не може купити землю, оскільки в Україні продовжено дію мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення. Натомість бізнес має законодавчі можливості для укладення договорів оренди та емфітевзису. Але права на оренду землі, емфітевзис та постійне користування також не відображено в балансах аграрних підприємств України. Чому?

Як одну з причин слід вказати низьку дисципліну бухгалтерів у виконанні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На початку 2000-х Україна імплементувала МСФЗ. В цілому національні стандарти ідентичні МСФЗ. Проте анкетування бухгалтерів аграрних підприємств виявило й інші проблеми. В анкетуванні взяло участь понад 3000 бухгалтерів по всіх регіонах України. Анкетування відбулося на початку 2018 р. у рамках семінарів-навчань, що періодично проводяться професійним бухгалтер-

ським об'єднанням – Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України. Мета опитування – виявлення причин низького відображення в бухгалтерському обліку земельного потенціалу підприємств. За результатами анкетування встановлено відсутність суттєвих розбіжностей у відповідях бухгалтерів підприємств з різним банком землі (було проведено групування до 1000 га; від 1000 до 5000 га; понад 5000 га). На означення причин, з яких не ведеться облік землі та прав на її використання отримано відповіді:

відсутність рекомендацій з ідентифікації таких активів, можливостей з їх самостійної облікової оцінки – 98 % опитаних;

висока вартість процедури експертної оцінки – 91 %;

відсутність мотивації і контролю цієї проблеми зі сторони держави – 72 %;

«тіньовий» супротив оцінки цих активів – 48%.

Отже, дійсно рівень можливостей і власне професійної підготовки бухгалтерів недостатній для відображення такого специфічного активу. Але не менш важливою проблемою є все ж складність застосування МСФЗ, їх низька регламентованість саме до специфіки обліку подібних активів. Найбільші проблеми виникають з оцінкою (майже 98 % опитаних). Для сільськогосподарських земель передбачений загальний підхід до оцінки активів. Зокрема МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» пріоритет віддає ринковому підходу, який за умов нерозвинутого ринку складно застосувати. МСФЗ регламентують, що у разі неможливості оцінити справедливую вартість землі через використання ринкового (порівняльного) підходу (в Україні діє мораторій), то застосовується дохідний підхід.

Дохідний підхід базується на теоретичній основі про безпосередній зв'язок між орендною платою і ціною землі. Оскільки ринок оренди сільськогосподарської землі в Україні існує з 2000 р., то при оцінці (з метою постановки на баланс) капіталізацію орендної плати здійснюють на середню відсоткову ставку депозитних вкладів. Аналогічними є висновки з проведеного аналізу проблем бухгалтерської оцінки вартості прав оренди, емфітевзису і постійного користування землею в Україні.

Як засвідчили знання з аудиторської практики, при продажу бізнесу наявність права оренди та емфітевзису землі враховуються у ціні таких транзакцій. Право оренди землі умовно оцінюється за домовленості сторін від 200 до 1800 доларів США за 1 га ріллі залежно від терміну дії договорів оренди. Емфітевзис землі більше ніж на 50 років оцінюється від 1500 до 4000 доларів США за 1 га ріллі залежно від місця розташування земельної ділянки, родючості ґрунту тощо. Але для цілей бухгалтерського обліку така інформація не може бути застосована, оскільки сама земля як актив не взята на баланс, а відтак права на її оренду, емфітевзис формально не вважаються об'єктами цих транзакцій. Отже, формально земельними активами користуються, вони забезпечують доходи, виступають головним фактором сільськогосподарського виробництва, але поставити їх на баланс складно через відсутність мотивації та єдності у підходах до оцінки. Сьогодні єдиний вихід – це залучення незалежних експертів, уповноважених визначати ринкову вартість землі та прав її оренди. Однак, як показує досвід оцінки прав користування землями в сільськогосподарських підприємствах системи НААН, вартість по різних дослідних господарствах неістотна через застосування різних підходів та методів.

На першу проблему вказували і пропонували шляхи її вирішення Samuel A. DiPiazza Jr. and Robert G. Eccles. у праці «Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting» (2002 p.) (Helbing, Shen, Odening, Ritter, 2017). Вони довели, що підходи до оцінки активів суттєво відрізняється по галузях економіки. Закладена в МСФЗ однотипна методологія обліку і звітності активів у різних галузях економіки потребує перегляду.

Не викликає сумнівів, що земля, її родючість є визначальним активом для аграрного бізнесу для забезпечення людства безпечним і якісним продовольством. І навпаки, земельні активи є не такими важливими для промисловості та інших галузей. Зрозуміло, що рейтинг важливості однотипних активів по галузях значно відрізняється. Важливо посилити в МСФЗ методологічну визначеність з ціннісною сутністю тих чи інших активів, їх визначальність для конкретної галузевої економіки. Відтак цілком виправданими є пропозиції вищезгаданих вчених щодо розробки і запровадження в

практику галузевих стандартів. Тим більше, що уже існує ряд подібних МСФЗ (будівельна, страхова, банківська сфера тощо). В аграрній сфері таким стандартом є МСБО 41 «Сільське господарство» щодо обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Важливо відмітити, що підчас досліджень з'ясовано глобальне протиріччя яке ускладнило запровадження наших пропозицій як на рівні державних інституцій (Міністерства фінансів України, який відповідає за методологію бухгалтерського обліку, Державної служби статистики України, що відповідає за методологію статистики), так і на рівні підприємств.

Основною глобальною проблемою є суперечності в розгляді капіталу, національного багатства в Міжнародних стандартах фінансової звітності та в системі прав власності на них. Це обумовлює і ключові проблеми капіталізації земельного національного багатства України: обліково-оціночні процедури та чітка ідентифікація прав власності на активи, як фізичних об'єктів, так і нефізичних об'єктів – прав.

МСФЗ і міжнародні стандарти статистики, що застосовує Україна, дотепер не розглядалися в якості повноцінного активу нашу специфіку прав на користування землею та ресурсами (постійного користування, оренди, емфітевзису).

У 2018 році у світі опубліковано оновлену версію Концептуальної основи фінансової звітності, за якою з 2020 року МСФЗ розглядатимуть активи і як набір прав, а не лише як фізичні об'єкти (рис. 2.2). Крім того, у 2019 році вже набрав чинності МСФЗ 16 «Оренда», який чітко визнав, що на дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання (п. 22 МСФЗ 16 «Оренда»).

Відтак з 2020-2021 року варто очікувати реакцію Мінфіну та Держстату України на такі оновлення та відповідні зміни у П(С)БО і у СНР. Наразі вкрай необхідно запропонувати від імені Національної академії аграрних наук України стратегію капіталізації національного багатства, яка має бути побудована за принципом галузевості та спиратись на «хмарові» технології облікової оцінки земель сільськогосподарського призначення для їх включення в систему макроекономічної статистики.

Розв'язання протиріччя і визнання специфіки ¹⁴ права оренди землі як капіталу (активу)



Актив у звітності – це не тільки фізичний об'єкт, а набір прав, отже **ПРАВО НА ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЛІ – ТЕЖ АКТИВ («квазі»-актив)**

Рис. 2.2. Розв'язання протиріччя методології обліку природного потенціалу в Міжнародних стандартах фінансової звітності

Враховуючи продовольчі та екологічні проблеми світу, розгляд питання про запровадження окремого МСФЗ «Земля сільськогосподарського призначення» чи відповідні доповнення до МСБО 41 стає актуальним. На часі поглиблення відображення цього найважливішого для людства активу у фінансовій звітності.

Можливим варіантом вирішення цієї проблеми Samuel A. DiPiazza Jr. and Robert G. Eccles розглядали запровадження стандартів другого рівня, які додатково до МСФЗ регламентували би розкриття інформації по певних галузях. Вчені запропонували трирівневу модель фінансової звітності: загальні стандарти, галузеві та корпоративні стандарти. Вони відзначили, що для розробки таких стандартів зобов'язані долучитися представники галузей, державних інституцій країн, для яких ті чи інші галузі є пріоритетними. У цілому існування галузевих стандартів вкрай важливе для інвесторів, для галузевих ринків, для державного управління цілих країн [87].

Загалом вирішення проблем практики застосування МСФЗ в Україні відповідає баченню і пропозиціям зарубіжних дослідників і доводять необхідність об'єднання зусиль науки і професійної спільноти задля запровадження особливої облікової політики щодо земель сільськогосподарського призначення, аж до запровадження окремого Стандарту.

Міжнародний досвід має приклади такої роботи. В Індонезії у 1998 році був прийнятий окремий стандарт бухгалтерського обліку земель і прав користування ними – PSAK 47 Akuntansi Tanah (Accounting for Land) (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 47 Akuntansi Tanah) [451]. За стандартом, в бухгалтерському обліку земля повинна бути представлена як особливий компонент основних засобів, а всі земельні права – як «Відстрочені витрати – Земельні права» (Deferred Costs – Land Rights). Ці активи на балансі підприємств відображаються окремо від інших прав.

Земельні права підлягають амортизації протягом терміну їх чинності чи економічної життєздатності землі, в залежності від того, що коротше. Економічні вигоди та економічна доцільність визнання в обліку земельних прав повинні оцінюватися і встановлюватися в світлі зміни умов господарської діяльності.

У фінансовій звітності окремо розкривається інформація про ці дві групи активів: земля і земельні права. У Примітках до фінансової звітності розкривається тип земельних прав, термін їх дії, амортизаційна політика щодо них [451].

Хоча натепер в Індонезії цей стандарт не застосовується (Індонезія перейшла на МСФЗ), його методичний потенціал забезпечив потужну основу ефективного бухгалтерського обліку земель Індонезії за МСФЗ.

Узагальнюючи питання методології обліку земельного і природного потенціалу як складових національного багатства важливим є виділення трьох базових підходів, за якими: державоформуючий підхід в обліку національного багатства спирається на історію континентальної системи обліку та має державоцентричну сутність й нормативно-інструктивну форму застосування; ринковий підхід є проявом глобальної системи обліку та має капіталоцентричну сутність й прояви у МСБО, МСФЗ, П(С)БО; світоглядний підхід формується в методології бухгалтерського обліку сталого розвитку і має людиноцентричну сутність й потребує якісно нової стандартизації (рис. 2.3).

Таке усвідомлення формує функціональні підвалини збалансованого розвитку методології бухгалтерського обліку в напрямі його узгодження з системою національних рахунків.

	Приналежність	Сутність	Форма	Підхід до обліку національного багатства
1)	Методологія індустріальної системи бухгалтерського обліку	Державоцентрична	Нормативно-інструктивна	• Державоформуючий
2)	Методологія глобальної системи бухгалтерського обліку	Капіталоецентрична	МСБО / МСФЗ П(С)БО П(С)БО в ДС	• Ринковий
3)	Методологія бухгалтерського обліку сталого розвитку	Людиноцентрична	Галузеві й корпоративні стандарти у ВСБО	• Світоглядний

Рис. 2.3. Головні напрями розвитку методології обліку багатства: їх сутність та форма

Наступним, не менш вагомим елементом національного багатства є інтелектуальний потенціал. Перехід до нової моделі суспільного розвитку у системі світових взаємин обумовлює важливість та своєчасність досліджень проблеми методології бухгалтерського обліку інтелектуального потенціалу, а потреба у створенні повноцінних умов для розвитку відносин інтелектуальної власності посилює практичну значущість її вирішення.

Так за словами голови Комітету Верховної ради з питань освіти і науки В. Полохало Україна втратила 800 млрд. доларів внаслідок того, що підчас приватизації підприємств не враховувались їх неречові активи. В результаті цього вартість таких підприємств знижувалась на 50-80 % [271]. За його словами, за час незалежності в країні втрачається близько 2 млрд дол. США в місяць, у зв'язку з тим, що лише 1 % інтелектуальної власності враховується в балансовій вартості підприємств, тоді як у країнах ЄС цей показник сягає в окремих випадках 85 % [271].

Такий стан справ у сфері відносин інтелектуальної власності в Україні у своїх публікаціях досліджують спеціалісти у цій галузі Г.О. Андрощук, О.Б. Бутнік-Сіверський, В.С. Дроб'язко, В.О. Жа-

ров, О.А. Підпригора і ряд інших авторів. Інтелектуальному капіталу присвячено наукові праці таких зарубіжних і вітчизняних вчених, як Г. Берг, Е. Брукінг, Л. Едвінсон, В. Іноземцев, А. Козирєв, М. Львов, М. Мелоун, Т. Стюарт та інших.

Методологічні засади обліку та оцінки ОІВ у складі нематеріальних активів в Україні досліджували М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, В.М. Жук, І.В. Жураковська, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, В.М. Пархоменко, О.А. Петрик, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко.

Методологічні засади бухгалтерського обліку та оцінки нематеріальних активів, як головної інформаційної бази про їх наявність та вартість на підприємстві постійно удосконалюються та змінюються. Так, у кінці 2007 року Кабінетом Міністрів України затверджений Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», у 2008 році Фондом державного майна України розроблено Методику оцінки майнових прав інтелектуальної власності, з 2009 року вступають в дію зміни до чинного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [268].

З 1 січня 2009 року у Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» вносяться чергові зміни. Цього разу вони стосуються здебільшого питань нарахування амортизації та процесу використання нематеріальних активів в господарському обороті (табл. 2.1).

Зокрема, суттєвим моментом у внесених змінах є виключення зі стандарту не зовсім доречного твердження щодо «придатності до використання». Дана категорія не відповідає сутності нематеріальних активів, які не можуть бути введені у експлуатацію, вони можуть бути введені в господарський оборот. Саме на таке розуміння використання нематеріальних активів націлив змінений п. 29 стандарту [268].

Таблиця 2.1

**Аналіз змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
8 «Нематеріальні активи» [268]**

Пункт П(С)БО 8	Норма П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [268] до 01.01.2009 р.	Норма П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [268] після 01.01.2009 р.
1	2	3
Абзац восьмий п. 4	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.
П.9	Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).	Не визнаються <u>нематеріальним активом</u> , а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).
П.25	Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), <u>але не більше 20 років</u> .	Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Продовження табл. 2.1

П.26	При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувувати: строки корисного використання подібних активів; моральний знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання <u>та інші фактори</u> .	При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувувати: строки корисного використання подібних активів; моральний знос, що передбачається; правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; <u>очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством</u> ; <u>залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства</u> .
П.29	Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.	Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив <u>уведено в господарський оборот</u> .
П.31	Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.	Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. <u>Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів</u>
П.34	Нематеріальний актив списується з балансу в разі його <u>вибуття</u> або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.	Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Продовження табл. 2.1

П.37	У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: 37.1. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності. 37.2. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів. 37.3. Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів. 37.4. Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду.	У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: 37.1. <u>Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація</u> нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності. 37.2. <u>Первісна (переоцінена) вартість та накопичена амортизація</u> переданих у заставу нематеріальних активів. 37.6. Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість. 37.7. Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився.
------	---	--

Питання залучення об'єктів інтелектуальної власності до господарського обороту вітчизняних підприємств обговорюється вже досить довго в публікаціях відомих діячів у сфері інтелектуальної власності О. Бутніка-Сіверського, О. Святоцького, С. Довгого, В. Жарова, О. Яновського, В. Чеботарьова, І. Федченко, П. Цибульова [56, 99, 373, 387, 389, 399].

П. Цибульов наприклад введення в господарський оборот пояснює процесом «комерціалізації» – підпорядкування діяльності цілям отримання прибутку, а стосовно об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) під такою діяльністю розуміє їх введення до цивільного обороту – купівля або продаж (передання) прав на об'єкти інтелектуальної власності іншим особам, операції з надання або отримання ліцензій, операції з інтелектуальною власністю як товаром чи заставою. При цьому автор виділяє два способи комерціалізації: по-перше, використання ОПІВ у виробництві товарів або послуг і, по-друге, передання прав на ОПІВ [387, с.50].

Подібну точку зору у своїй роботі висловлює А. Гохшанд [79], виділяючи два основних джерела отримання доходу від використання об'єктів інтелектуальної власності: продаж прав на них і продаж товарів і послуг з застосуванням таких об'єктів.

В нормативній документації деяких країн, на відміну від України, поняття комерціалізації інтелектуальної власності визначено

законодавчо. Так, наприклад, в Методичних рекомендаціях з оцінки вартості і обліку об'єктів інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, що затверджені Державним патентним комітетом Республіки Білорусь [187] введенням у цивільний оборот продукту, що містить об'єкт інтелектуальної власності, є передача його замовникові, продаж ліцензій, продаж як товарної продукції, оренда, введення в експлуатацію у внутрішньовиробничому процесі.

Розглядаючи поняття комерціалізація і введення нематеріальних активів в господарський оборот, зауважимо що останнє, на нашу думку є процесом більш широким, який, окрім комерційного використання, передбачає виконання ще ряду процедур з боку підприємства, що забезпечить повноцінне залучення нематеріальних активів в господарський оборот в комерційних цілях, а саме:

- інвентаризації нематеріальних активів, виявлення не відображених в бухгалтерському обліку;
- прийняття оцінених нематеріальних активів на баланс підприємства як облікової одиниці;
- використання нематеріальних активів за основним призначенням;
- комерційне використання нематеріальних активів з одержанням відповідного доходу (комерціалізація).

При цьому, термін «комерціалізація нематеріальних активів» доцільно визначити як комерційне використання нематеріальних активів в фінансово-господарській діяльності підприємства шляхом укладення ліцензійних договорів, договорів купівлі-продажу, франчайзингу, застави, внесення до статутного капіталу та залучення її до інших цивільно-правових угод у поєднанні з матеріальними активами з метою отримання додаткового прибутку.

Використанням нематеріальних активів за основним призначенням, в даному контексті, на нашу думку, слід розуміти їх застосування у виробництві та реалізації товарів, при наданні послуг, для яких дані активи призначені.

У світлі дослідження проблем амортизації нематеріальних активів нами неодноразово наголошувалось на актуальності та суттєвій практичній необхідності внесення змін до нормативно-правових

активів, що стосуються амортизації тих об'єктів, які не мають межі терміну корисного використання [327].

Дійсно, з одного боку відображення вартості нематеріальних активів у бухгалтерському обліку дає підприємству можливість документально підтвердити довгострокові майнові права на них та на цій підставі нараховувати амортизацію. Цей факт відкриває можливість:

по-перше, фінансового забезпечення оновлення виробничих фондів (нарахування амортизації на необоротні активи, дає можливість збільшити фінансову базу для придбання нових та поліпшення діючих виробничих фондів);

по-друге, мінімізації податкових платежів (віднесення витрат на створення та використання нематеріальних активів на собівартість продукції шляхом нарахування на них амортизації дозволить зменшити базу оподаткування прибутку підприємства).

Разом з тим, застосування стандартизованого підходу до нарахування амортизації на нематеріальні активи виключається у зв'язку з специфічними особливостями даного виду майнових прав, однією з яких є якраз невизначеність терміну використання окремих категорій нематеріальних активів.

Так, зокрема в Росії за словами А.А. Стельмахова, такий вид нематеріального активу як товарні знаки відносяться до активів які не амортизуються. Однак, «...у вирішенні цього питання таким чином, – зазначає автор, – явно відсутня логіка, так як товарні знаки, наприклад, необхідні саме для нормального цивілізованого здійснення статутної діяльності і вони приймають участь в цьому процесі у повній мірі» [357, с. 7]. Саме тому, даний нематеріальний актив повинен амортизуватись. Однак, з цим погоджуються далеко не всі фахівці. Інші відстоюють думку, що торговельні марки з часом не втрачають свою вартість, а навпаки нарощують, у зв'язку з чим предмету для нарахування амортизації взагалі не існує.

Така особливість частково врахована у змінах до П(С)БО 8, що вступлять в силу з 2009 року. Зокрема, при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів запропоновано ураховувати залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших акти-

вів підприємства. Крім того, на відміну від старої редакції стандарту, знято обмеження щодо максимального терміну нарахування амортизації у 20 років.

Узагальнюючи слід відзначити, що з кожним роком дедалі більше уваги приділяється питанням інтелектуальної власності і зокрема економічним аспектам її комерційного використання. З боку держави цьому всіляко сприяють. Державним департаментом інтелектуальної власності вжито ряд заходів для забезпечення проведення інвентаризації та бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності, створених за державні кошти. В Україні ще у 2006 році виявлено 19 041 ОПІВ, створені за державні кошти, з них винаходів – майже 40 %. Частка введених у цивільний оборот ОПІВ складає 39 % від виявлених у ході інвентаризації ОПІВ, в тому числі винаходів – 15 %.

Разом з тим, для ефективної реалізації запропонованих заходів як в державному так і в недержавному секторах економіки потрібне усвідомлення з боку керівників підприємств та їх власників цінності інтелектуальних активів і важливості їх привабливого, «реального» представлення у звітності. Адже виходячи з потреби покращення інвестиційної привабливості важливим для підприємства є розкриття в бухгалтерському обліку та звітності інформації про наявні у нього специфічні активи, що суттєво підвищують ринкову вартість самого підприємства – бренди, інтелектуальна власність, технології ведення бізнесу (ноу-хау), комерційна інформація, структурний, клієнтський, людський капітал, інші невіддільні від підприємства нематеріальні активи.

Україна обрала інноваційну модель розвитку всіх сфер суспільного життя, основою якої має стати наука і використання її результатів на практиці. Більшість наукових рішень у всіх галузях економіки пов'язано з результатами інтелектуальної діяльності, які втілюються в інтелектуальній власності. Саме інтелектуальний потенціал, який сконцентрований в науково-дослідних установах, повинен відігравати вирішальну роль у розвитку агропромислового виробництва. Однак, сам факт створення нового сорту чи породи в селекції не забезпечить зростання продуктивності сільськогосподарського виробництва без науково-обґрунтованого механізму замовлення досліджень та впровадження їх результатів в практику.

За розрахунками вітчизняних науковців використання передових сортів може забезпечити зростання рентабельності зерна вдвічі, однак процес перетворення інтелектуального продукту в інтелектуальну власність, як товар на ринку, є досить тривалим – від 3 до 5 років, що зумовлює певні труднощі в економічному (комерційному) використанні результатів селекції, повноцінному їх залученню в господарський обіг, отриманню прибутку.

Питанням інтелектуальної власності дедалі більше приділяється уваги на державному та комерційному рівні, однак такий стан справ був не завжди і вже сьогодні є офіційно підтверджений факт, що за час приватизації вітчизняних підприємств Україна втратила близько 800 мільярдів гривень за рахунок того, що саме інтелектуальні активи не були враховані при проведенні такої приватизації [271]. Це знизило вартість підприємств, за якою вони відображені в обліку на 50-80 %. Більше того, за час незалежності Україна втрачає щомісяця 2 мільярди гривень за рахунок того, що в балансовій вартості підприємства є тільки 1 відсоток інтелектуальних активів у порівнянні з країнами ЄС, в яких ця цифра за деякими оцінками сягає від 70 відсотків цієї вартості.

За даними Державного департаменту інтелектуальної власності [130] за останні 5 років зареєстровано більше 160 тис. об'єктів майнових прав на інтелектуальну власність (табл. 2.2). З кожним роком збільшується кількість нових запатентованих винаходів, корисних моделей, зразків. І це закономірний процес, який відображає світові процеси формування інноваційної економіки, основним ресурсом якої є знання.

Таблиця 2.2

Кількість отриманих документів, що засвідчують майнові права на об'єкти інтелектуальної власності протягом п'яти років

№ з/п	Показник	Кількість					Разом
1	Патент на винахід	3113	2838	3433	3698	4058	17140
2	Патент на корисну модель	672	1858	7467	8268	9215	27480
3	Патент на промисловий зразок	1474	1436	1569	2061	2239	8779
4	Свідчення на знаки для товарів	12809	15236	18544	22530	23673	92792
5	Авторське свідоцтво	2271	2770	3305	3839	4361	16546
	Разом	20339	24138	34318	40396	43546	162737

Із загальної сукупності патентів і свідоцтв тільки у 2007 році близько 8% захищають результати розробок у сільськогосподарській науці (табл. 2.3), що вказує на важливість досліджень галузевих особливостей комерціалізації та обліку інтелектуальної власності.

Таблиця 2.3

Кількість отриманих сільськогосподарськими підприємствами України патентів та авторських свідоцтв протягом 2003-2007 років

№ з/п	Показник	Кількість										Разом, од.
		од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	
1.	Патенти на винаходи	85	2,73	79	2,78	110	3,20	150	4,06	335	8,30	759
2.	Патенти на корисну модель	21	3,13	88	4,74	377	5,05	414	5,01	510	5,53	1410
	Разом	106	X	167	X	487	X	564	X	845	X	2169

Основними причинами недостатнього залучення результатів селекції і генетики, як об'єктів інтелектуальної власності, в господарський обіг є:

- відсутність економічного механізму комерціалізації результатів інноваційної діяльності в сільському господарстві;
- не розроблений порядок вартісної (грошової) оцінки результатів інтелектуальної діяльності;
- відсутність галузевої методика обліку об'єктів інтелектуальної власності, яка враховувала б тісний взаємозв'язок інновацій з біологічними активами і землею.

Підприємства не використовують переваги залучення інтелектуальних продуктів у сільськогосподарське виробництво на підставі ліцензійних угод. Не працює принцип платності за використання нових сортів, порід, що полягає в розрахунку та сплаті авторам роялті,

паушальних платежів. Ситуація ускладнюється також відсутністю законодавчої вимоги реєстрації ліцензійних угод.

Зареєстрованим об'єктам селекції, генетики та насінництва при-
таманні усі ознаки власності, як за законодавством, так і виходячи з
практики діяльності вітчизняних сільськогосподарських підпри-
ємств. Дані активи можуть бути внеском до статутного капіталу,
предметом договору лізингу, франчайзингу, страхування, ліцензу-
вання, кредитування тощо. Це дозволяє поставити знак рівності між
об'єктами інтелектуальної власності та традиційними матеріаль-
ними активами підприємства. Зареєструвавши право власності на
об'єкт інтелектуальної власності на ім'я одного із засновників това-
риства (юридичну чи фізичну особу) та внісши його до свого стату-
тного капіталу, підприємство має законні підстави поставити об'єкт
на баланс. У цьому разі підприємство отримує право власності на ок-
ремих об'єкт обліку – сорт чи породу, який має бути відображений
в балансі, а отже може бути в повній мірі використаний в господар-
ському обороті підприємства.

Враховуючи такий стан справ, науково-обґрунтованому впрова-
дженню нових розробок в галузі селекції, генетики та насінництва
в практику повинне сприяти вирішення наступних завдань:

По-перше, забезпечити правову охорону конкурентоспроможної
інноваційної продукції в якості об'єктів інтелектуальної власності.
Можна відмітити, що розроблені в ННЦ «Інститут аграрної еконо-
міки» Методичні рекомендації щодо трансформації наукової проду-
кції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація ча-
стково вирішили завдання щодо інформування науково-дослідних
установ про необхідність правового захисту своїх розробок.

По-друге, забезпечити висококваліфікованими кадрами наукові
установи та їх матеріальну зацікавленість. Реалізація цього за-
вдання частково вирішена у галузі селекції рослин, так як авторам
сортів законодавством передбачено виплачувати роялі від кожної
операції з реалізації сортового насіння, що відповідно повинно
вплинути на зацікавленість молодих науковців у власних розроб-
ках. В цьому напрямку важливо затвердити мінімальні ліцензійні
платежі та ставки роялті авторам сортів з метою захисту їх інтере-
сів.

Поряд з захистом прав розробників сорту, повністю неврегульовані права селекціонерів у тваринництві, які не отримують роялті за створені породи, не можуть отримати патенти за свої винаходи. В ряді випадків у селекціонерів, авторів порід, відсутня зацікавленість та ресурси для підтримки властивостей створеної породи.

По-третє, розробити організаційно-економічний механізм пришвидшення впровадження нових інтелектуальних продуктів у господарський обіг та формування ринку інтелектуальної власності, визначити пріоритетні напрямки досліджень.

Нові рішення в галузі генетики і селекції становлять інтелектуальні продукти, які відрізняються від інтелектуальної власності відсутністю визначених державою охоронних документів. Саме на етапі формування інтелектуального продукту доцільно виявляти об'єкт, що дозволить протягом трьох років його експертизи (для сортів і порід) визначити та проінформувати основних покупців, що пришвидшить процес введення їх в господарський обіг. Важливо забезпечити безкоштовний доступ до інформації про нові розробки.

По-четверте, посилити взаємозв'язок науки і освіти, саме висококваліфіковані молоді спеціалісти, які будуть ознайомлені з новими розробками, забезпечать використання результатів селекції і генетики в якості активів підприємства;

По-п'яте, переглянути програму державного стимулювання та регулювання досліджень і розробок з метою підвищення платоспроможності основних покупців інноваційної продукції.

До 2005 року в Україні відповідно до державної програми «Селекція і насінництво» сформовано нормативно-правову базу регулювання ринку сортів рослин та сортового насіння. Передбачено відшкодування сорт надбавки підприємствам, які придбали сортове насіння за ліцензійною угодою у підприємств, що мають паспорт насінництва. Визначено права селекціонерів на сорт, роялті. Відшкодування сортнадбавки користувачам сорту робить трудомістким і бюрократичним процес розподілу державних коштів. В цьому напрямку слід вивчити порядок формування сортнадбаки, залежність її від вартості і новизни сорту, що до сьогодні в Україні не проводиться, та дослідити можливість залучення коштів від сортнадбавки до розробників сорту, зменшивши ціни на селекційне насіння для сільськогосподарських товаровиробників. Дотації на

насіння повинні залежати від ефективності діяльності сільськогосподарського виробника.

Останнє, але одне з найважливіших завдань є розробка галузевої методики оцінки і обліку результатів селекції і генетики в якості нематеріальних активів підприємства, з врахування вже існуючих стандартів оцінки і методичних рекомендацій.

За даними Держаного комітету статистики нематеріальні активи практично не відображаються на балансі науково-дослідних підприємств. Для якнайшвидшого введення до активів результатів селекції необхідно запропонувати методику оцінки, за якою в самих науково-дослідних установах працівники облікової служби зможуть визначити вартість та зарахувати на баланс. Державним департаментом інтелектуальної власності вжито ряд заходів для забезпечення проведення інвентаризації та бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності, створених за державні кошти. В Україні ще у 2006 році виявлено 19 041 об'єктів права інтелектуальної власності, створені за державні кошти, з них винаходів – майже 40%. Частка введених у цивільний оборот об'єктів права інтелектуальної власності складає 39% від виявлених у ході інвентаризації, в тому числі винаходів – 15%.

Разом з тим, питання оцінки первісної вартості об'єктів бухгалтерського обліку в частині саме інтелектуальної власності визначено не повністю. При придбанні прав на використання того чи іншого об'єкта його вартість формується на основі індивідуальних домовленостей, які не завжди мають щось спільне з ринковою вартістю даного об'єкту. Крім того інтелектуальна власність та продукти інтелектуальної діяльності людини як правило є унікальними та не мають активного ринку, що також ускладнює їх оцінку. Проте, якщо взяти до уваги, що в наукових установах об'єкти інтелектуальної власності створюються за державні кошти, використання яких пильно контролюють відповідні державні структури, наділені правом притягати до юридичної відповідальності керівників установ за укладення законодавчо ненормованих угод, то відсутність офіційно визнаного методу вартісної оцінки об'єктів права інтелектуальної власності стала серйозною перешкодою для їх застосування у господарському обігу. Крім того, невизначеність з

первісною оцінкою вартості об'єктів права інтелектуальної власності не дає змоги відобразити їх у бухгалтерському обліку, що утруднює притягнення до кримінальної відповідальності юридичних і фізичних осіб за несанкціоноване використання або привласнення результатів чужої інтелектуальної праці. Особливо гостро це питання стоїть у сфері захисту прав на селекційні досягнення.

Виконання першочергових завдань щодо капіталізації інтелектуальної власності забезпечить відображення її на балансі сільськогосподарських підприємств, як одного з найважливіших ресурсів сучасної економіки. Налагоджений облік не тільки патентів, а й ліцензійних угод дозволить контролювати порядок надання державних дотацій на нові сорти та породи, захистити власників селекційних розробок та забезпечити грошові надходження від реалізації інноваційної продукції.

Узагальнюючи все вищезазначене варто зазначити, що дослідженням виявлена тенденція до зниження багатства в країнах, що розвиваються, оскільки їх бухгалтери вбачають цінність лише в типових активах, які можуть бути оцінені, і не бачать цінності в активах, які не знають як оцінити і відобразити на рахунках. Україна належить саме до таких країн. У існуючих світових рейтингах, що проаналізовані в монографії, оцінки національного багатства для Східної Європи та країн колишнього Радянського Союзу відсутні через недовіру до якості інформації.

Саме тому важливо оцінити ефективність методології бухгалтерського обліку відображення й капіталізації потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій, як складових національного багатства. Проведена оцінка ефективності методології бухгалтерського обліку відображення й капіталізації багатства дозволила виявити проблеми її державоформуючого й ринкового підходу (нормативно-інструктивні документи, П(С)БО, МСФЗ) у відображенні в фінансовій звітності підприємств і організацій усіх складових національного багатства. На сьогодні методологія бухгалтерського обліку є обмеженою та не задовольняє потреби відображення капіталізації національного багатства (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Виявлена обмеженість методології бухгалтерського обліку потребам відображення капіталізації національного багатства

Державоформуючий та ринковий підхід обмежений можливістю обліку лише тих активів, що відповідають критеріям визнання. Подальший розвиток методології вбачаємо в необхідності застосування в умовах сталого розвитку світоглядного підходу методології обліку й оцінки потенціалу підприємництва й територій. За умови розвитку світоглядного підходу в методології обліку національного багатства очікується уніфікація його складу та структури в міжнародних статистичній та обліковій системах, розширення останньої природничою і людською складовими багатства.

Це обґрунтовує й утверджує потребу вітчизняних науково-практичних розробок з облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва й сільських територій.

2.2. Сучасні тренди трансформації методології бухгалтерської оцінки

Розвиток економіки супроводжується неперервними різномасштабними трансформаціями. Характерною ознакою вітчизняної економіки є її трансформаційний характер, що відповідно зумовлює трансформацію систем управління на рівні підприємств та їх підрозділів, зокрема і економічних служб. Вартісноорієнтоване управління підприємством, що останнім часом набуло суттєвого поширення, базується на підході, за яким головною корпоративною метою є підвищення вартості підприємством. Концепція управління вартістю підприємства (Shareholder Value Concept, Value-Based Management) передбачає націленість менеджменту не стільки на збільшення поточних чи запланованих на найближчі періоди прибутків підприємства, скільки на формування основи для зростання поточної та майбутньої ринкової вартості компанії для отримання значно вищих прибутків в більш віддаленій перспективі.

В новітніх економічних теоріях вартісну концепцію розглядають ще й позиції посилення фінансової безпеки підприємства [111]. У зв'язку з зростанням уваги до даної наукової проблеми актуальності набуває розвиток наукових досліджень в частині узагальнення теоретичного фундаменту існуючих вартісних концепцій (класичні, сучасні теорії вартості, концепції вартості підприємства

з точки зору теорії оцінки, бухгалтерського обліку, управління акціонерним капіталом тощо).

Дослідження природи вартості та факторів її формування вивчаються з часів зародження економічної науки (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Р. Торренс, Дж. Мілль, Ж.Б. Сей і Ф. Бастія) і до сьогодні (Авраменко О.А., Амфітеатров О.Д., Антипенко І.В., Коваль О.В., Лебідь Н.П., Маркус Я.І., Олефіренко В.Л., Пузенко С.О., Туровська Л.В., Шалаєв В.М. та ін.).

Сучасні теоретико-методичні основи управління вартістю підприємства закладені здебільшого науковими школами західних консалтингових компаній, що пропагують власні системи управління вартістю. Значний внесок в популяризацію вартісного підходу до управління внесли І.А. Бланк, Т. Коупленд, Т. Коллер, Дж. Мурін [155], М. Скотт [345], Д. Хан, Х. Хунгенберг. Серед вітчизняних дослідників проблемам вартості підприємства, дослідженню факторів її зростання та інформаційного забезпечення управління нею приділяють увагу В.М.Жук [111], Д.К. Воронков, Л.С. Запасна [126].

Актуальним на сьогодні залишається:

висвітлення ролі оцінки в бухгалтерському обліку як вимірника результатів виробничої та фінансового-господарської діяльності підприємства;

визначення теоретико-методологічних основ вирішення наукової проблеми взаємозв'язку вартості та системи бухгалтерського обліку;

обґрунтування потреби в єдиній обліковій концепції вартості, що б дозволила пристосувати досягнення економічної думки в цій галузі до облікового процесу.

Теоретичним базисом вартісного підходу в управлінні підприємством та капіталізації є наукові постулати: трудової теорії вартості, теорії витрат виробництва, теорія трьох факторів виробництва, теорія граничної корисності, теорія ринкової оцінки, інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Трудова теорія вартості – економічна концепція, розвинута Вілльямом Петті, Адамом Смітом, Давидом Рікардо, Карлом Марксом та іншими економістами. За цим підходом, кожен товар обмінюється на інший відповідно до кількості суспільної праці, затраченої

на його виробництво [114]. Підхід, за яким за основу вартості товару беруть кількість витраченої праці, дістав назву вартісного, а теорія, на якій він заснований – вартісної. Основи вчення трудової теорії вартості заклали англійські економісти Вільям Петті, Адам Сміт, Давид Рікардо. Але найбільш повно її розробив Карл Маркс. Розкриваючи еволюцію форми вартості, він довів, що форма вартості, хоча вона реально й існує, безпосередньо не сприймається, а виявляється лише у мінових відносинах. Товар набуває форми вартості лише при зіставленні з іншими товарами [114].

Представники теорії витрат виробництва (Р. Торренс, Н. Сеніор, Дж. Мілль, Дж. Мак-Куллох) розглядають витрати виробництва як основу мінової вартості і цін, вважаючи, що нова вартість створюється не лише живою, а й минулою, уречевленою працею. Вони виходять з того, що оскільки величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети і засоби праці, робочу силу), то використання витрат як основи ціноутворення означає, по суті, пояснення цін на товари цінами на елементи витрат [252].

Французькі економісти першої половини ХІХ ст. Ж.Б. Сей і Ф. Бастіа, що є представниками теорії трьох факторів виробництва трактували формування вартості в процесі виробництва як результат витрат трьох його основних факторів: праці, капіталу і землі. Всі вони беруть рівноправну участь (яка визначається для кожного з них ринком) у створенні вартості. Кожний з цих факторів «створює» відповідну частину вартості: праця – заробітну плату, капітал – відсоток, а земля – ренту. Сутність природної ренти як об'єкта бухгалтерського обліку й оподаткування досліджувала І.В. Замула. Автор справедливо зазначає, що економічна теорія чітко визначає особливості рентних відносин на рівні держави, проте в бухгалтерському обліку немає будь-якої інформації щодо ренти. Недостатня увага ренті значно збільшує ризик недостовірної оцінки фінансового стану підприємств і впливає на об'єктивність та ефективність прийняття управлінських рішень [124].

В останній третині ХІХ ст. найбільшої популярності набула теорія граничної корисності. Її представники У.С. Джевонс, К. Менгер, Ф. Візер, Е. Бем-Баверк, Л. Вальрас, Дж. Б. Кларк та ін. вважали неприйнятним зведення вартості до витрат праці або трьох

факторів виробництва. На їхню думку, вартість (цінність) визначається мірою корисності результату. Щодо теорії граничної корисності, вартість підприємства повинна вимірюватись його результатами, які і становлять його економічну та соціальну корисність. Основним таким результатом є прибуток підприємства. Проте ототожнювати вартість підприємства з розміром його прибутку є недоцільним і недостатнім. Прибуток виступає важливою складовою власного капіталу, додає вартості підприємству за умов його капіталізації [252].

Сучасними теоріями, що правомірно слід вважати теоретичним базисом вартісного підходу в управлінні підприємством та посиленні його фінансової безпеки є теорія ринкової оцінки вартості та інституціональна теорія бухгалтерського обліку.

Теорія ринкової оцінки закладена в Міжнародних та національних стандартах оцінки майна. На території України представлена науково-методичною і професійною діяльністю експертів-оцінювачів, видатними серед яких є Авраменко О.А., Амфітеатров О.Д., Антипенко І.В., Дехтяренко Ю.Ф., Заяць В.М., Коваль О.В., Лебідь Н.П., Маркус Я.І., Олефіренко В.Л., Пузенко С.О., Туровська Л.В., Шалаєв В.М. та інші. Теорія ринкової оцінки розглядає вартість як грошовий еквівалент, який покупець готовий обміняти на якийсь предмет чи об'єкт і він відрізняється від ціни і витрат. Відповідно до теорії ринкової оцінки вартості, вартість підприємства визначається на ринку «подібних собі», де існує суспільна «оцінка» корисності підприємства (його репутація), суб'єкти оцінки – покупці і продавці, та конкуренція, яка істотно впливає на вартість підприємства.

Розвиток економіки зумовлює відповідну динаміку усіх її складових, у тому числі і інформаційної. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку, як головної інформаційної системи економіки характеризуються процесами його стандартизації як на національному так і на міжнародному рівнях. В основу національної стандартизації обліку покладено Міжнародні стандарти обліку та звітності, які під час реформування обліку взято за основу. Запровадження з 2012 року Міжнародних стандартів фінансової звітності в якості обов'язкових для окремих категорій суб'єктів господарювання актуалізувало наукові дослідження питань стандартизації звітності в

Україні. Ідеологами цього наукового напрямку є В.М. Жук, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, О.М. Петрук.

Інституціональна теорія бухгалтерського обліку (С.І. Васишин, В.М. Жук, Т.Г. Камінська, М.П. Павлюковець, Є.Ю. Попко, І.Б. Садовська О.Г. Сокіл ін.) характеризується впровадженням новітніх обліково-фінансових технологій в управління вартістю підприємства та капіталізації. Зокрема технології містять розроблені облікові політики, механізми виявлення, оцінки та відображення у фінансовій звітності вартіснозначущих активів підприємств, що забезпечують їх інвестиційну привабливість та фінансову безпеку. Такими активами для сільськогосподарських підприємств визначено земельний, біологічний та інтелектуальний капітал. Прихильники теорії, до яких автор зачисляє і себе, відстоюють позицію, що оцінка і представлення цих активів у фінансовій звітності дозволяє набути їм властивостей капіталу, збільшити вартість підприємства та відповідно посилити його фінансову безпеку. Дослідження, проведені у відділі методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» засвідчують, що впровадження таких обліково-фінансових інструментів в загальнодержавному масштабі забезпечить зростання вартості активів сільськогосподарських підприємств більш ніж вдвічі.

Таким чином, базуючись на фундаментальній теоретичній основі, концепція управління вартістю підприємства, що орієнтує менеджмент на зростання ринкової вартості підприємства, його як матеріального так і інтелектуального капіталу, є пріоритетною при формуванні стратегії капіталізації та підвищення рівня інвестиційної привабливості.

У 1998 році А. Кунте, К. Гамільтон, Дж. Діксон, М. Клеменс провели оцінку національного багатства по країнам і регіонам планети, виклавши результати дослідження у праці «Оцінка національного багатства: методологія та результати» [438]. Оцінку багатства автори провели за трьома компонентами – природний капітал, людські ресурси та вироблені ресурси, застосувавши наступну методологію. Природний капітал обчислювався як сума вартості поновлюваних та неповнюваних ресурсів (сільськогосподарські угіддя, пасовища земельні, деревні, недревні лісові блага, заповідні

території, нафта, вугілля, природний газ, метали і мінерали). Вироблені активи оцінені як сума вартості машин, обладнання, споруд та міських земель. Людські ресурси оцінені як залишок відсотків валового національного продукту, який може вважається «поверненням від праці» у аграрному та несільськогосподарському секторах, приймаючи теперішню вартість цього потоку за середні продуктивні роки життя населення, а потім віднімаючи запас вироблених активів та міської землі. У цей компонент входить повернення до соціального капіталу [Kunte]. Автори провели оцінку національного багатства та його компонентів, виразивши її дол. США на душу населення та у відсотках (Додаток А). Нажаль оцінки для Східної Європи та країн колишнього Радянського Союзу не включені в даний розрахунок через невизначеність щодо якості даних. Як зазначають самі автори, не дивлячись на проведену роботу, оцінки досить недосконалі та укрупнені. А більш деталізовані дані, зазвичай відсутні.

На рівні суб'єктів господарювання, вартісне вираження – одна з ключових ознак фінансово-економічної інформації, а єдиний грошовий вимірник – чи не найважливіший принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Оцінка активів на підприємстві – невід'ємна складова бухгалтерської методології, а дискусії навколо застосування різних видів вартості в бухгалтерському обліку – постійний супутник процесу його реформування. Поява «справедливої» вартості на початку реформи (1999 р.), та її тривале несприйняття наукою та практикою. Поступове усвідомлення переваг її застосування в обліку та введення її в облік сільськогосподарської діяльності у 2007 році. Масова переоцінка активів підприємств у 2012 році у зв'язку з обов'язковою трансформацією звітності за МСФЗ для окремих категорій підприємств.

Питання оцінки в бухгалтерському обліку завжди відносилось до важливих і цікавих наукових напрямів, що досліджували як світові класики теорії бухгалтерського обліку А. Велш Глен, С.А. Діпіаза, М.Р. Метьюс, Р.Дж. Екклз, так і представники вітчизняної наукової спільноти С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга та інші.

На сьогодні, питання оцінки активів і зокрема визначення їх справедливої вартості не розглядається вітчизняною наукою так

критично, а на практиці, все частіше стає дієвим способом приведення балансової вартості активів у відповідність до дійсного майнового стану підприємств.

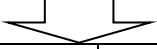
У 2017 році прийнято зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [278]. Одним з нововведень, що актуалізувало питання оцінки активів бухгалтерському обліку стало встановлення для цілей бухгалтерського обліку критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств відповідно до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС [421]. Одним з таких критеріїв є балансова вартість активів (табл.2.4). Ці нововведення загострили увагу до питання адекватної вартості активів в балансі, адже саме балансова вартість активів, згідно нововведень Закону [278], як один з критеріїв розміру підприємства, визначає який пакет звітності складатиме підприємство, встановлює вимогу щодо її обов'язкового аудиту та оприлюднення.

Таким чином, важливим також є обґрунтування теоретичних і організаційних передумов удосконалення оцінки активів в бухгалтерському обліку та модернізації її методичного забезпечення з урахуванням сучасних викликів розвитку фінансово-економічної та нормативно-правової основ господарювання.

Науково-практичне забезпечення оцінки активів підприємства та включення її до функцій та компетенції обліково-фінансових служб неодноразово звучало у наукових дослідженнях та сучасних облікових теоріях. Концепція бухгалтерського інжинірингу, що базується на застосуванні в обліку методів та інструментів інших галузей знань, стає пріоритетною у формуванні якісного інформаційного забезпечення управління підприємством, галуззю, державою. Як зазначає її фундатор В.М. Жук, бухгалтерський інжиніринг перетворює і розвиває бухгалтерські служби у більш ефективні фінансово-облікові підрозділи [3, с. 382].

Таблиця 2.4

Визначальність оцінки активів у формуванні інформаційної політики підприємства

Підприємство	Фінансова звітність	Закон про бухгалтерський облік (ст. 2)
Мікропідприємства	Спрощений звіт суб'єкта малого підприємництва. 2 форми - 1мс, 2мс (ПСБО 25)	- балансова вартість активів - до 350 тисяч євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро - середня кількість працівників - до 10 осіб
Малі підприємства	Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва. 2 форми - 1м, 2м (ПСБО 25)	- балансова вартість активів - до 4 млн євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 млн євро - середня кількість працівників - до 50 осіб
 Балансова вартість активів - 4 млн євро 		
Середні підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) <u>Обов'язкове оприлюднення на сайті</u> <u>Обов'язковий аудит</u>	- балансова вартість активів - до 20 млн євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 млн євро - середня кількість працівників - до 250 осіб
Великі підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) <u>Обов'язкове оприлюднення на сайті</u> <u>Обов'язковий аудит</u>	- балансова вартість активів - понад 20 млн євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 млн. євро - середня кількість працівників - понад 250 осіб

Інструментами, що все частіше доповнюють традиційну методологію бухгалтерського обліку та виступають дієвими механізмами в підвищенні капіталізації підприємств, їх фінансової та загальноекономічної безпеки стають фінансовий менеджмент, стратегічне планування, контролінг, специфічні технічні знання. Прихильники інституціональної теорії бухгалтерського обліку доповнюють цей перелік програмними, математичними, соціально-психологічними методами [104, с. 376], інструментами сучасних мережевих та інтернет-технологій, бізнес-моделюванням SaaS, DaaS, клауд та грід-обчисленнями [250, с.7]. Правомірним є застосування

в обліковій методології і процедур ринкової оцінки майна, адже грошова оцінка нерозривно пов'язана з бухгалтерським обліком.

Використання новітніх експертних методів у поєднанні з сучасними обліковими практиками передбачено Міжнародними стандартами фінансової звітності. Це свідчить про реалізацію принципів бухгалтерського інжинірингу на найвищому методологічному рівні – рівні МСФЗ. Бухгалтерський інжиніринг у Міжнародних стандартах фінансової звітності представлений наявністю та ефективною взаємодією при підготовці фінансової звітності бухгалтера, оцінювача, актуарія.

Професійна взаємодія «бухгалтер – оцінювач» започаткована в обліковій практиці з прийняттям національних П(С)БО у 1999 році. З запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні застосування інструментарію ринкової оцінки в обліку значно розширилось. Зокрема, П(С)БО 31 «Біологічні активи» уповноважило бухгалтерів сільськогосподарських підприємств оцінювати справедливу вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінка за справедливою вартістю передбачена також як один з варіантів визнання основних засобів, нематеріальних активів, є обов'язковою при визнанні фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості [210]. Домінуючою є справедлива вартість також при об'єднанні підприємств та складанні консолідованої фінансової звітності [210].

Правомірність застосування справедливої вартості є предметом постійних дискусій в обліковій науці та практиці. Неоднозначним є питання залучення/незалучення фахівця з оцінки ринкової вартості активів в цілях бухгалтерського обліку. Національне законодавство вимагає обов'язкового використання послуг оцінювача. За Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» проведення оцінки майна є обов'язковим у випадку переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку [301]. МСФЗ такої чіткої вимоги не містять. Зокрема Міжнародний стандарт 13 «Оцінка справедливої вартості» визначає інструментарій та встановлює послідовність і процедуру оцінки справедливої вартості самим суб'єктом господарювання. Відтак,

саме цей стандарт дозволяє доповнити перелік інструментів бухгалтерського інжинірингу процедурами незалежної (експертної) оцінки ринкової вартості майна та майнових прав.

З прийняттям МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» у 2013 році задекларовано розширення методології обліку методологією Міжнародних стандартів оцінки [209]. Відтак міждисциплінарний підхід у оцінці майнового стану це поєднання облікової та оціночної методології. Порівняння методології МСФЗ та МСО свідчить про суттєве розширення методології обліку а відтак і меж компетенції обліково-фінансового підрозділу підприємства.

Міждисциплінарна зв'язок бухгалтерської та фінансової науки представлений також професійною взаємодією *«бухгалтер – актуарій»*. Застосування методології актуарних розрахунків в бухгалтерському обліку передбачено Міжнародним стандартом фінансової звітності 19 «Виплати працівникам». Стандарт містить порядок бухгалтерського обліку та визнання у фінансовій звітності виплат працівникам, які включають:

- короткострокові виплати працівникам (заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки тощо);
- виплати по закінченні трудової діяльності (пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) [210].

Облік другої категорії виплат, а саме недержавного пенсійного страхування, передбачає визнання в обліку витрат підприємства на таке страхування в період трудової діяльності працівника, а не за фактом виплати пенсії. Така норма повністю відповідає принципу відповідності доходів і витрат, встановлений МСФЗ. Разом з тим, нарахування витрат, які фактично будуть понесені через десятки років в майбутньому, передбачає застосування в бухгалтерському обліку методології фінансового аналізу, експертних оцінок, актуарних розрахунків.

Актуарні розрахунки – поширена у світовій практиці система математичних і статистичних розрахунків, яка використовується в страхуванні. Вони ґрунтуються на механізмі освіти і ймовірного витрачання страхового фонду в довгострокових страхових операціях, пов'язаних з тривалістю життя населення (за інформацією вікіпедії).

У бухгалтерському обліку актуарні розрахунки дозволяють достовірно оцінити суми майбутніх пенсійних виплат, зароблених працівниками в поточному і попередніх періодах. З цією метою актуарно оцінюються демографічні змінні (смертність працівників, показники плинності кадрів і т.д.) і фінансові змінні (ставка дисконту, майбутні рівні заробітної плати та інших виплат), які будуть впливати на вартість виплат. Таким чином, облік виплат по закінченні трудової діяльності за програмами недержавного пенсійного страхування є складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні прогнози. Більш того, зобов'язання оцінюються на основі дисконтування, так як будуть погашені через багато років після нарахування. Розрахунок і прогнозування даних показників не входить в компетенцію бухгалтера і вимагає залучення фахівця - актуарія - фахівця з оцінки ризиків (фінансовий аналітик і консультант у сфері страхування, людина, яка застосовує на практиці актуарну математику).

Вищесказане дозволяє абсолютно правомірно доповнити перелік інструментів бухгалтерського інжинірингу такими спеціальними науками як актуарна математика, фінансова математика і прикладна статистика, в основі якої статистичні методи аналізу, теорія ймовірності, математична статистика.

Слід зауважити, що, подібно до того як і при визначенні справедливої вартості, МСФЗ 19 заохочує, але не вимагає, щоб підприємство приваблювало кваліфікованого фінансиста-актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

Рішення Європейського союзу перейти на Міжнародні стандарти фінансової звітності стало поворотним пунктом на шляху до створення глобальної системи обліку і єдиних стандартів. Черета фінансових криз загрожувала розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил. Однією з причин цього деякі дослідники визнають ринкову вартість та окремі нюанси її застосування в бухгалтерському обліку. Питання ринкової вартості дискусійне і дискусія правомірна. Адже обидві «сторони медалі», що присутні в проблемі мають справедливе обґрунтування. Справедлива вартість у взаємозв'язку з фінансовою звітністю, з одного боку, підвищує ка-

піталізацію підприємства у звітності, покращуючи його інвестиційну привабливість. З іншого – за свідченнями ряду професійних джерел, стала причиною фінансових криз.

За свідченнями окремих джерел [393] існує ряд випадків з економічної практики підприємств, коли завищення балансової вартості активів та зобов'язань через надмірне застосування справедливої вартості призводить до «роздування» балансу. Так, у балансі однієї енергетичної компанії визнані зобов'язання по форвардним контрактам в сумі, більше 200 млн крб., що склало близько 20 % загального підсумку балансу. Там же були визнані деривати справедливою вартістю більше 150 млн крб. Чистий прибуток іншої великої транспортної компанії збільшився на 13% за рахунок відновлення раніше зарезервованих сум під знецінення основних засобів. Вартість основних засобів у звітності не названого автором підприємства зросла на 19 % за рахунок застосування інфляційних поправок [393].

Один з членів Британської Асоціації Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів К. Бут, зазначає, що у відповідь на критику політиків стосовно того, що норми бухгалтерського обліку справедливої вартості стали причиною ринкової нестабільності, Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності переглянула правила обліку справедливої вартості. Наразі деякі країни вимагають, щоб Європейський союз знайшов можливість звільнити їх від дотримання міжнародних стандартів [208]. Разом з тим, автор наголошує, що це було б серйозним кроком назад в розвитку бухгалтерського обліку. «У такій галузі, як фінансовий облік, – відмічає К.Бут, – глобальні заходи, що передбачають занадто велику кількість розпоряджень і норм, можуть призвести до зворотних результатів. Рекомендації, що передбачають механічне слідування правилам, можуть стати причиною катастрофи. Запровадження стандартів, що ґрунтуються на принципах, а також експертна оцінка відіграють ключову роль і будь-яким чином не повинні пригнічувати процес відновлення економіки» [208].

Виходячи з наявності суттєвих аргументів як на користь справедливої вартості так і проти, питання застосування її в обліку наразі має глобальну значимість.

З позицій фахівців з оцінки обговорюються завдання фінансової звітності і нещодавно видане Радою із стандартів фінансової звітності Положення про стандарти фінансової звітності № 157 «Вимірювання справедливої вартості». Недослідженими та надзвичайно актуальними являються методичні аспекти об'єднання, купівлі-продажу підприємств, де ідентифікуються матеріальні і нематеріальні активи і їх вартість підлягає оцінюванню. Важливими є питання обліку ідентифікованих, але не включених в баланс нематеріальних активів. Новим також є поняття синергетичного ефекту при злитті компаній з подальшим зменшенням їх вартості.

У обліково-аналітичному процесі використовуються поняття вартості, собівартості, ціни, проте термінологічно вони не достатньо узгоджені між собою. Більше того, в законодавчих актах відсутні визначення даних понять і здебільшого прирівнюються до поняття «вартість» і «ціна». На нашу думку таке положення справ перешкоджає формуванню єдиної облікової концепції вартості.

Облік ґрунтується на фактах господарського життя. Тому теза про те, що будь-яке благо має вартість і повинне відображатись в обліково-аналітичній системі незалежно від наявності фактів використання його в господарській діяльності має, на нашу думку, застосовуватися з деяким обмеженням. Оцінюватись та враховуватися в обліку повинні тільки ті об'єкти, які суб'єкт в змозі контролювати, та результативно використовувати у власній діяльності. Причина цьому в більшій мірі економічного та правового характеру. Так, досить поширеним на сьогодні є твердження щодо гострої необхідності оцінки інтелектуальної власності підприємств та внесення її на баланси підприємств. Таку ж думку неодноразово відстоював і автор. Дослідження цього питання в науково-інноваційній галузі змусили переглянути дану науково-практичну позицію. Постало, зокрема, питання доцільності суттєвого завищення валюти балансу за рахунок капіталізації колосальних витрат на науково-дослідні роботи, якщо їх результати не використовуються підприємствами у господарській діяльності. Отримані патенти на винаходи та корисні моделі, як показує проведений аналіз, не використовуються їх власниками задля отримання прибутку. А відтак, визнання їх активом втрачає правове підґрунтя, так як, за вимогами П(С)БО 8 лише той об'єкт інтелектуальної власності може

бути визнаний нематеріальним активом, який утримується підприємством для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

У зв'язку з цим, доцільним є введення в теорію і практику обліку принципу прагматизму і контролю вартості в обліково-аналітичному процесі. Даний принцип виходить з того, що відображенню в обліку підприємства підлягають лише ті об'єкти, які безпосередньо використовуються ним в господарській діяльності і контрольовані на основі визначення їх вартості.

В протилежному випадку існує загроза необґрунтованого завищення валюти балансу через значну кількість благ, які мають загальноекономічну вартість, але не мають облікової вартості, оскільки не відносяться до господарського процесу або не контролюються господарюючим суб'єктом. В обґрунтування такої думки Л. В. Попова приводить досить простий приклад: «Береза на території заводу має вартість з погляду економічної теорії, та не має облікової вартості для даного господарюючого суб'єкта. Проте, та ж береза у веденні лісового господарства має безпосередню облікову вартість і підлягає відображенню в обліково-аналітичному процесі господарства» [272].

Як слідує з викладеного матеріалу, однозначність в визначенні місця вартості в бухгалтерському обліку відсутня, і не лише в національних стандартах бухгалтерського обліку, але й у міжнародній практиці. Економічна концепція вартості в більшій мірі розроблена (починаючи з вартісних теорій У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо). Відсутня єдина облікова концепція вартості, за допомогою якої можна було б пристосувати досягнення економічної думки в цій галузі до облікового процесу. Подальшого наукового обґрунтування потребує визначення співвідношення між вартістю, собівартістю, ціною у площині бухгалтерського обліку та принципи їх формування для цілей обліку.

У міжнародній бухгалтерській спільноті продовжуються дискусії з приводу феномена «справедливої вартості» у економічному обороті, а відтак і в офіційному бухгалтерському обліку. Інвестори намагаються вирішити проблему оцінки неліквідних активів, яка періодично виникає і загострюється в період фінансової кризи. Серед бухгалтерів ключовим питанням є роль справедливої вартості

в бухгалтерському обліку. І пов'язано воно не тільки з питанням поточної оцінки активів та зобов'язань, а з дещо ширшим аспектом – реальними інформаційними потребами користувачів та здатністю фінансової звітності їх задовольнити.

З одного боку оціночної шкали - історична вартість, де кожен об'єкт оцінений за вартістю нижче ринкової. З іншого боку – ринкова вартість, де вартість коригується за ціною ринку. Історична вартість є надійною, але може бути застарілою. Ринкова вартість у багатьох випадках може бути корисною для оцінки бізнесу, але не дає відповідь про дійсний майновий стан підприємства.

Останні зміни в міжнародних стандартах фінансової звітності свідчать, що бухгалтерський облік за принципом справедливої вартості стає все більш затребуваним. Обґрунтуванням на користь справедливої вартості виступають два принципи МСФЗ. Зокрема, поняття про справедливий (правдивий, достовірний) підхід до складання звітності містить принцип «достовірного представлення інформації» (Fair Presentation), що визначає загальний підхід до складання звітності та принцип «справедливої вартості» (Fair Value), який використовують при визначенні вартості окремих активів або зобов'язань підприємства. У даному контексті поняття справедливої вартості визначається у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 2 «Запаси», 16 «Основні засоби», 17 «Оренда», 18 «Дохід», 38 «Нематеріальні активи», як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [202, 206, 203, 204, 205, 207].

Термін і сама суть категорії «справедлива вартість» близько співвідноситься з поняттям «ринкова ціна» (Market Value). Так, в МСФЗ 16 «Основні засоби» зазначено, що справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю машин та обладнання є, як правило, їх ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки [203].

Кожна країна застосовує концепцію справедливої вартості з урахуванням власної нормативної бази. Так, Європейський Союз закріпив свою позицію з даного питання в Четвертій директиві від

25 липня 1978 р. № 78/660/ЕЭС. Згідно директиви річна звітність повинна забезпечувати достовірне і об'єктивне представлення активів, зобов'язань, фінансового стану і даних про прибутки і збитки. На користь справедливої вартості можна трактувати наступне положення в Директиві, де зазначається, що у тих виняткових випадках, коли застосування Директиви не дозволяє виконати вимогу щодо достовірності відображення інформації у звітності, положення Директиви має бути проігноровано в цілях представлення достовірної і об'єктивної картини про підприємство. Разом тим, будь-яке таке ігнорування необхідно розкривати в поясненнях до звітності, обґрунтовувати і зазначати його вплив на активи, зобов'язання, фінансовий стан і дані про прибутки і збитки [390]. Отже, зі значним ступенем впевненості можна припустити, що концепція справедливого представлення (true and fair view) є домінуючою для країн Європейського Союзу.

Сполучені Штати Америки обрали дещо інший напрям розвитку бухгалтерського обліку. У США фінансова інформація повинна бути справедливо представлена відповідно до US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Згідно даних стандартів концепція «справедливості» тяжіє до іншого бухгалтерського принципу – «превалювання сутності над формою» (substance over form).

За свідченням професійного видання [400] італійські компанії починаючи з 1 січня 1993 року повинні були формувати і представляти бухгалтерську звітність відповідно до принципу справедливої вартості. Щоб запровадити новий підхід, реформатори провели серйозну попередню роботу. Було змінено національне бухгалтерське законодавство, а також вимоги до діяльності аудиторів і форм їх звітності. Проте ефект від нововведення, як зазначають спеціалісти, був мінімальним – підхід італійських бухгалтерів до складання звітності не змінився [400].

У німецькому бухгалтерському законодавстві не зазначається, що «справедлива» інформація пріоритетна в порівнянні з даними, складеними тільки з урахуванням нормативних вимог. При цьому не визначено і те, як застосовувати на практиці принцип переважання суті над формою (як це зроблено в US GAAP) [439].

Особливості російської економіки, ринку капіталу і законодавства також не сприяють адаптації концепції справедливої вартості.

Теоретично російське законодавство допускає можливість не застосовувати встановлені стандарти. Проте на практиці підприємства вкрай рідко складають звітність з застосуванням справедливої вартості [163].

В цілому серед західних науковців ведеться серйозна дискусія з приводу правомірності застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку. Опоненти концепції за справедливою вартістю зазначають, що її застосування перетворює баланс з реального у віртуальний. Прихильники оперують головною функцією балансу – достовірно відобразити величину активів, зобов'язань і капіталу на звітну дату та неприйнятністю для цих потреб історичної вартості.

Особливо загострилась дискусія в умовах фінансової кризи 2009-2010 рр. У провідних іноземних виданнях ряд оглядачів називає облік за справедливою вартістю серед причин фінансової кризи, оскільки в результаті обвалу фінансових ринків утримувачі фінансових активів, які знецінилися, що враховували їх за справедливою вартістю, були вимушені списати сотні мільйонів доларів за рахунок прибутку. Це послабило фінансові звіти, призвело до збитків, скоротило резерви, збільшило ризики і зрештою занизило вартість компаній, що спричинило низку банкрутств [163].

Разом з тим фінансова криза, як зазначається в аналітичному звіті Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА), не є наслідком застосування «справедливої вартості» в бухгалтерії [3]. У звіті наводиться ряд справедливих тверджень щодо справедливої вартості, найважливіші серед яких наступні:

облік за справедливою вартістю має ряд істотних переваг, проте існуючі неліквідні ринки виявили проблеми її застосування, зокрема до фінансових інструментів і дериватив;

з цієї причини МСФЗ повинні як і раніше включати різноманітність принципів визначення витрат і оцінки поточної вартості – в цілому в даний час АССА не бачить причин для розширення використання справедливої вартості в стандартах бухгалтерського обліку, і особливо в тих галузях, де ринки відсутні;

первісна вартість також може бути розкрита у фінансовій звітності, поряд зі справедливою, щоб користувачі могли самостійно приймати вирішення про застосування тієї чи іншої;

фінансова звітність складається в цілях інформування зацікавлених осіб про реальних фінансово-майновий стан підприємства, а не для того, щоб надати регулюючим органам інструмент фінансової стабільності.

Узагальнення переваг і недоліків справедливої вартості дозволило виявити і систематизувати аспекти ключових розбіжностей між прихильниками і опонентами оцінки за справедливою вартістю (табл. 2.5).

Таким чином, моделі оцінки за справедливою вартістю властиві і переваги і недоліки, які об'єктивно не можна заперечувати. Очевидно, що концепція справедливої вартості в нинішньому вигляді не є досконалою, але разом з тим беззаперечне застосування історичних оцінок однозначно не вирішить існуючих проблем на ринках і тим більше не применшить вірогідності майбутніх фінансових криз.

Таблиця 2.5

Теоретико-методологічні протиріччя в застосуванні Концепції справедливої вартості в Україні

Аспект розбіжностей	Опис	Аргументи прихильників концепції	Аргументи опонентів концепції
Достовірність інформації	Користувачам звітності необхідна достовірна інформація про поточну вартість	Справедлива вартість показує достовірну оцінку реальної цінності активів/зобов'язань (об'єктивна оцінка)	За відсутності активних ринків не існує обґрунтованого розрахунку справедливої вартості (суб'єктивна оцінка)
Способи визначення	Справедлива вартість може бути знайдена на активному ринку. Якщо ринок відсутній, для її визначення використовуються прийняті моделі оцінки	Навіть за наявності певного ступеня ненадійності в отриманій за допомогою моделей вартості, вона все одно залишається корисною для ухвалення рішень, тому що відображає економічну реальність	Допущення, властиві моделям (ставка дисконтування, вірогідність подій і ін.), можуть різнитися між підприємствами і видами активів/зобов'язань, що призводить до неспівставності інформації
Вплив на прибуток	Ринкові ціни впливають на прибуток за період, який стає залежним від внутрішніх і зовнішніх (ринкових) чинників	Придбання активів, вартість яких знижується, вказує на неефективну роботу менеджменту, що має бути визнане у звітності	Мінливість прибутку за рахунок зміни ринкових цін ускладнює реальну оцінку ефективності діяльності підприємства

Продовження табл. 2.5

Розуміння інвесторами	Інвесторам необхідна інформація про ринкову вартість підприємства	Фінансова звітність має містити інформацію для оцінки бізнесу, що може забезпечити лише використання справедливої вартості	Навіть якщо чисті активи будуть оцінені за справедливою вартістю, ця вартість не буде рівна вартості компанії, оскільки у складі активів не враховується гудвіл
Можливість незалежного аудиту	Інформація про вартість повинна бути підтверджена аудитором	За наявності в звітності належних пояснень про використані методи оцінки аудит не викличе складнощів	Справедлива вартість майже не піддається аудиту і може бути підтверджена тільки за наявності активних ринків

Більшість вигід і труднощів обліку за справедливою вартістю, викладені вище, є, безумовно, актуальними і для України. Наприклад, виключно складними представляються нам питання визначення справедливої вартості облігацій, оскільки в даний момент відбувається дуже мало операцій з такими інструментами, і ринок є неліквідним. Тоді як за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для даного виду зобов'язань принцип справедливої вартості є пріоритетним.

Зокрема, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, якою є дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства [261]. Як відомо дисконтування – один з основних методологічних прийомів при ринковій оцінці.

Пріоритетною є оцінка за справедливою вартістю і щодо фінансових інвестицій. Згідно П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю, а відповідний результат зміни такої вартості на кожну звітну дату відображається у складі доходів або витрат підприємства [262].

Домінуючою віднедавна є справедлива вартість і щодо біологічних активів. Згідно П(С)БО 30 біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [267]. Для інших об'єктів обліку застосування справедливої вартості розглядається лише як альтернатива поряд з базовим принципом оцінки за історичною вартістю (П(С)БО 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи»).

Ступінь застосування викладених норм П(С)БО в обліковій практиці вітчизняних підприємств викликає неабиякий сумнів.

В проблемі застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку на сучасному етапі в Україні ми виділяємо три складові: відносна новизна інституту справедливої вартості та недостатня нормативно-правова і методична база для його впровадження в облікову практику вітчизняних підприємств;

побоювання вітчизняних бухгалтерів вийти за межі своєї компетенції та норм чинного законодавства;

сприйняття функції визначення «справедливої» вартості як функції не бухгалтера, а оцінювача.

З такими тезами погоджуються і харківські науковці О.В. Ульянченко, М.Ф. Огійчук, В.Є. Тредіт, С.І. Василішин, визнаючи, що концепція справедливої вартості ґрунтується на вартості, за якою одні й ті ж товарно-матеріальні цінності можна обміняти між незалежними та зацікавленими учасниками ринку, проте більшість підприємств суб'єктивно підходить до встановлення цієї вартості, таким чином, усвідомлено завищуючи або занижуючи вартість своїх активів. В результаті цього порушується один з базових принципів обліку - обачності. На думку авторів, вирішення цієї проблеми повинно ґрунтуватися на розробці конкретного П(С)БО або нормативного акту, який би чітко визначав критерії і рамки визначення активних ринків, на яких формується справедлива вартість того чи іншого активу [369].

Узагальнюючи відзначимо, що нами ні в якому разі не відстоюється позиція повного переходу на ринкову концепцію вартості в бухгалтерському обліку. Разом з тим, вбачаємо актуальним пошук шляхів та механізмів ефективного поєднання «реальних» і «вірту-

альних» методів оцінки в бухгалтерському обліку. Особливо доречним це є, на нашу думку, в частині оцінки активів, що приносять регулярний прибуток (фінансові активи – акції, облігації, видані підприємством довгострокові позички тощо). Для того, щоб такий підхід став прийнятним в Україні важливо відпрацювати чітку концепцію для державних органів управління, що визначають методологію бухгалтерського обліку (Міністерство фінансів України, в деякій мірі і галузеві міністерства) та конкретні методичні настанови для бухгалтерів підприємств. Такі нормативні впровадження мають встановити чітку методологічну позицію щодо ступеня застосування концепції справедливої вартості в бухгалтерському обліку, а вірогідність її поширення в облікову практику вітчизняних підприємств прямо залежатиме від наявності чіткої, однозначної та послідовної методичної основи.

В Міжнародних стандартах фінансової звітності справедлива вартість є домінуючою базою оцінки і поступово впроваджується і в національний облік. Головними стандартами, що вимагають здійснення оцінки ринкової вартості в обліку є стандарти, які регулюють облік необоротних активів та біологічних активів і сільськогосподарської продукції для підприємств АПК. Щодо необоротних активів такими стандартами є МСБО 16 «Основні засоби» і його національний аналог ПСБО 7 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи» з ПСБО 8 «Нематеріальні активи». Щодо біологічних активів та сільськогосподарської продукції – МСФЗ 41 «Сільське господарство» та національне 30 «Біологічні активи».

Іншими стандартами бухгалтерського обліку, які передбачають оцінку справедливої, а саме ринкової вартості матеріальних активів є:

МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» – ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість»;

МСБО 17 «Оренда» - ПСБО 14 «Оренда»;

МСБО 36 «Зменшення корисності активів» – ПСБО 28 «Зменшення корисності активів»;

МСБО 2 «Запаси» - ПСБО 9 «Запаси»;

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» – ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»;

МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» – ПСБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та інші.

МСБО 16 «Основні засоби» та ПСБО 7 «Основні засоби» вимагають, щоб основні засоби, що утримуються підприємством АПК для виробництва, торгівлі товарами або для надання послуг первісно оцінювалися в балансі за собівартістю, а потім оцінювалися відповідно до моделі собівартості або моделі справедливої вартості.

Відповідно до п. 30 МСБО 16, п. 8 ПСБО 7 застосування моделі собівартості передбачає норму згідно якої після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю за вирахуванням будь-якого накопиченого зносу та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності».

Модель справедливої вартості, яка потребує регулярних переоцінок визначена у п.п. 31-42 МСБО 16, п. 16-21 ПСБО 7 і передбачає наступне. Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням будь-якого накопиченого зносу та будь-яких накопичених у подальшому збитків від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була визначена із застосуванням справедливої вартості на дату балансу.

Ні національні ні міжнародні стандарти обліку не вимагають залучення експерта для оцінки справедливої вартості об'єктів обліку. Разом з тим, МСБО 16 «Основні засоби» наголошує, що справедливую вартість землі та будівель визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю об'єктів машин та обладнання є, як правило, їхня ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки.

В обліку нематеріальних активів також існує два альтернативні вартісні підходи:

за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення;

за справедливою вартістю за вирахуванням амортизації та збитків від знецінення.

Використання останнього дозволяє збільшити вартість самостійно створеного нематеріального активу, в якому капіталізована лише частина витрат, понесених після завершення стадії досліджень. Однак, слід мати на увазі, що відповідно до МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» проведення переоцінки можливо тільки щодо тих нематеріальних активів, для яких існує активний ринок. Іншими словами, для проведення переоцінки необхідно не просто визначити їх справедливу вартість, але зробити це на підставі даних про вартість об'єкта на активному ринку. Через те, що для унікальних нематеріальних активів, таких як патенти і товарні знаки, активний ринок практично відсутній, багато видів таких активів не можуть бути переоцінені, незважаючи на те, що їх ринкову вартість може визначити незалежний оцінювач.

Особливий механізм застосування справедливої вартості з елементами дисконтування встановлений МСБО 36 «Зменшення корисності активів», а також дублюється у ПСБО 28 «Зменшення корисності активів». Втратами від зменшення корисності визнається сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. При цьому сума очікуваного відшкодування активу – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу. При цьому чистою вартістю реалізації активу є його справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат на його продаж [210].

Відповідно до встановленого в стандарті механізму, який проілюстровано на рис. 2.5, підприємство має проводити тест на наявність ознак зменшення корисності активів, а саме існуючих свідчень того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

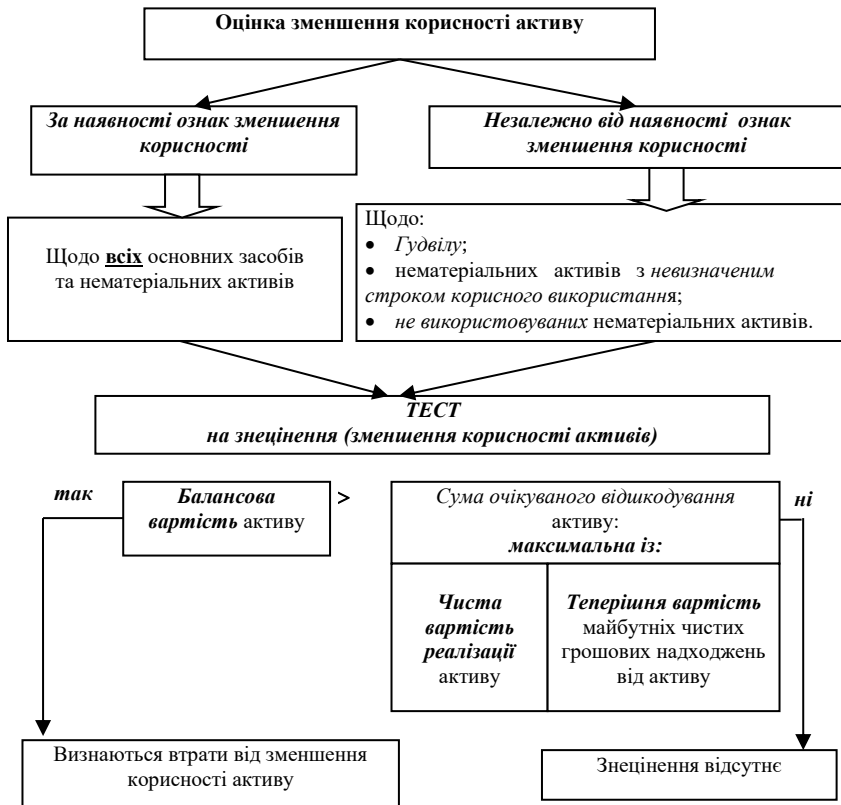


Рис. 2.5. Застосування різних видів вартості у процесі оцінки активів на предмет зменшення корисності (П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»)

Отже, при здійсненні процедури тестування на предмет зменшення корисності бухгалтер повинен визначити та проаналізувати як мінімум три види вартості активу: *балансову, чисту вартість реалізації та теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу*.

Чистою вартістю реалізації по відношенню до необоротного активу є його справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію [210].

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до

майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років.

Теперішня вартість у такому розумінні торкається чи не всіх об'єктів обліку за МСФЗ, що має мати відповідне відображення і у звітності складеної з їх застосуванням. Зокрема, в обліку фінансової оренди актив на початку строку оренди відповідно до МСБО 17 «Оренда» орендарям слід визнавати фінансову оренду як активи та зобов'язання за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або (якщо вони менші за справедливу вартість) за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди [210].

Дохід, відповідно до МСБО 18 «Дохід» має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. Більше того, у разі відстрочки надходження грошових коштів (надання покупцеві відстрочки платежу) дохід відображається не у фактичній сумі, а визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень [210]. Аналогічне правило існує і щодо зобов'язань, які також мають бути відображені звітності в поточній сумі на дату звітності.

Згідно з правилами МСФЗ 8 «Операційні сегменти» компанія повинна розкрити у фінансовій звітності оцінку активів, що використовується для цілей управління відповідальною особою, що приймає операційні рішення. Дана оцінка може відрізнитися від оцінки активу у звітності. В результаті, наприклад, у разі переоцінки основного засобу, у звітності за МСФЗ для нього можуть бути зазначені: у балансі - переоцінена вартість (наприклад ринкова ціна), в примітках – історична собівартість, в розділі сегментної звітності – дисконтована вартість (поточна вартість використання).

Домінуючою є справедлива вартість також при об'єднанні підприємств та складанні консолідованої фінансової звітності.

Застосування цих правил на практиці вимагає від бухгалтерів відповідних спеціальних знань механізмів дисконтування та фінансового менеджменту, що на сьогодні можна набути хіба що відвідавши елітні міжнародні програми сертифікації. А це, як відомо, не завжди

доступно для бухгалтера звичайного підприємства. Залучення незалежних оцінювачів для даних цілей також потребує відповідних витрат. Крім того, оцінювач, що виконує оцінку активів для цілей обліку повинен гарантовано володіти концепцією та принципами бухгалтерського обліку, що покладені в основу відповідних Міжнародних та національних стандартів фінансової звітності. Наявність таких знань не завжди можна з'ясувати та й залучати оцінювачів на кожну звітну дату досить недешево задоволення.

Вважаємо, що професійний бухгалтер має вміти самостійно визначати та оперувати показниками ринкової вартості, володіти порядком дисконтування грошових потоків, оцінювати та аналізувати фінансовий стан підприємства та окремих його структурних підрозділів. Для цього, відповідних доповнень вимагають навчальні програми облікових дисциплін вищих навчальних закладів. Варто включити дані питання в національні програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Для аграрного сектору дане питання вирішене в освітніх продуктах «САРА», «CAPS» Інституту обліку і фінансів Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Крім того, на нормативно-правовому рівні необхідною є розробка окремого галузевого стандарту присвяченого викладенню методики застосування елементів ринкової оцінки та фінансового планування в обліковій практиці.

Резюмуючи результати здійсненого аналізу міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку на предмет співіснування в них справедливої та історичної вартостей ми прийшли до наступних висновків, що формують тренди трансформації методології бухгалтерської оцінки.

1. Застосування інституту справедливої вартості активів на основі їх ринкової ціни у фінансовій звітності забезпечує більш достовірну інформацію про фінансово-майновий стан підприємства.

2. Справедлива вартість є домінуючою при складання звітності за МСФЗ. Ряд національних стандартів містять вимогу оцінки справедливої вартості, однак не встановлюють механізму її визначення.

3. Застосування в обліку справедливої вартості вимагає від бухгалтера спеціальних знань стандартів незалежної оцінки, механізмів дисконтування, інших елементів фінансового планування. Такі

знання мають набуватися не лише на базі міжнародних програм сертифікації, але й у національній системі професійної освіти.

4. Використання справедливої вартості у звітності потребує розробки на законодавчому рівні уніфікованого підходу до методології такої оцінки в цілях дотримання принципу її співставності (МСБО 1 «Подання фінансової звітності»).

Цим коло питань оцінки в бухгалтерському обліку та звітності не обмежується. Однак, проведення наукових досліджень з перерахованих проблем та розробку відповідних нормативно-правових заходів і методичного забезпечення вважаємо пріоритетним. Без привернення уваги до вартісної оцінки національного багатства, пропозиція фізичних та економічних даних про нього, особливо його природного компонента, не буде стійкою. Інституції у галузі регулювання бухгалтерського обліку та статистики повинні відіграти вирішальну роль у забезпеченні якості оцінки національного багатства у звітності та макроекономічній статистиці. З'ясовано, що це потребує, по-перше, переходу до єдиної бази оцінки – справедливої (ринкової) вартості, по-друге, трансформації на цю вимогу методології бухгалтерської оцінки, по-третє, розширення застосування в обліковій оцінці інструментарію суміжних наук (математичні методи, маркетинг, ІТ-технології, експертна оцінка). Щодо природних активів національного багатства автор декларує поняття та необхідність визначення «світоглядної» справедливої вартості, яка в умовах сталого розвитку враховує рентну економічну цінність активу надану йому природою (рис. 2.6).

Здійснені дослідження та узагальнення обґрунтовують трансформацію методології бухгалтерського оцінки шляхом виявлення тренду її інституціоналізації під впливом поступального зростання ролі бухгалтерського обліку в економіці індустріалізації, глобалізації і економіці сталого розвитку та поступального застосування методології облікової оцінки інструментарію суміжних наук. Це пояснює застосування в сучасному обліку, поряд із оцінкою активів за собівартістю та регуляторними цінами, оцінку за «справедливою» ринковою вартістю та потребою (неминучістю) формування методології оцінки за «світоглядною» вартістю і експертною вартістю при обліку і капіталізації національного багатства в інтересах прийдешніх поколінь (сталого розвитку).

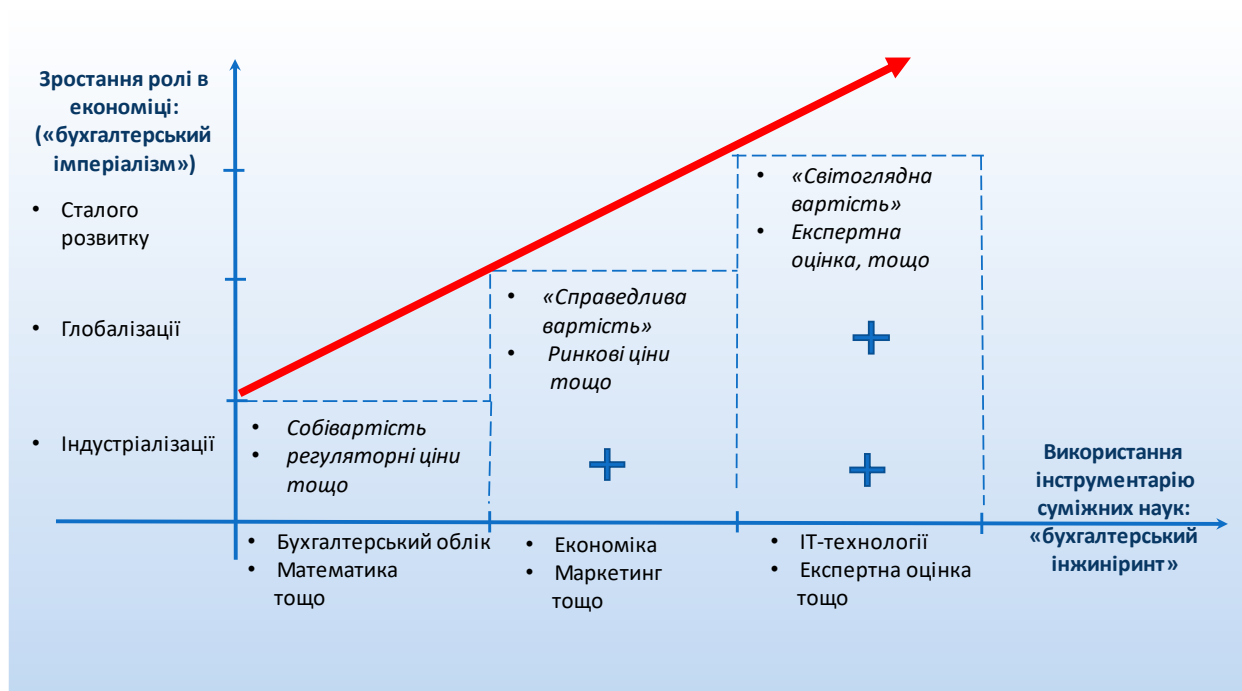


Рис. 2.6. Виявлений інституціональний тренд трансформації методології бухгалтерської оцінки

Важливість розгляду проблеми вартісної оцінки майнового стану сільськогосподарських підприємств не викликає жодних сумнівів. Адже на сьогодні стоїть питання адекватності визначення результативності галузі сільського господарства на державному рівні. І вирішення цієї проблеми слід шукати на стику фінансової та облікової науки. Проведені теоретичні узагальнення та практичні приклади свідчать, що подальший пошук та доповнення елементів бухгалтерського інжинірингу новими інструментами та методами, на кшталт «ринкової» оцінки активів, є необхідним та цінним у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку. Їх використання при підготовці фінансової звітності посилюватиме вагомість бухгалтерського обліку як «інституту, який забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі» [104].

2.3. Методологія обліку національного багатства в системі національних рахунків

Економічна теорія в постійному пошуку підходів до формування макроекономічних показників, що відображають вклад національного виробництва в суспільний добробут. Підпункт монографії має на меті дослідити методологію обліку національного багатства в системі національних рахунків та виявити проблеми неузгодженості в методології виміру багатства в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків.

Розв'язання проблем ефективного інформаційного забезпечення управління потенціалом і національним багатством є важливим для дослідників. Такі дослідження здійснюються у площині посилення його значення у макроекономічній політиці, в теорії та методології обліку, фінансовій звітності, удосконалення їх оцінки та інформаційного забезпечення механізмів справедливого розподілу тощо.

Зростає увага до обчислення вартості національного і зокрема аграрного багатства в макроекономічній політиці. Roy R. та Thomassin P. J. запропонували гедонічну модель оцінки природних благ. Її пропонують використовувати в аграрному секторі для обліку змін у землекористуванні [454].

Оцінку даних з різних публічних джерел про землекористування та оренду землі для формування національних рахунків провели Monge J.J., Bryant H.L., Anderson D.P. [448]. У роботі «Natural-resource accounting in the land-use sector: theory and practice» Adger W.N. та Whitby M.C. не тільки звернули увагу, але й вирішили проблему врахування земельного потенціалу в сукупному доході [402].

Заслужують на увагу результати досліджень Bardash S. та Osadcha T., в яких на основі основних положень та ідей інституційної теорії, агентської теорії та теорії ренти, розкриті економічні та правові передумови визначення і обліку ренти [406].

Важливими є дослідження аспекту оцінки земельних активів. У статті «Estimating location values of agricultural land» Helbing G., Shen Z., Odening M., Ritter M. пропонують альтернативи до офіційних процедур і методів оцінки [430].

Borchers A., Ifft J., Kuethе T. у дослідженні [412] розглядають зв'язок ціни сільськогосподарських земель з використанням цінностей та вигод. Вони доводять, що ціна землі зумовлена складним набором факторів, які не завжди пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

На необхідність врахування в оцінці земель сільськогосподарського призначення особливостей соціально-економічного стану різних країн вказують Choumert J., Phélinas P. у дослідженні «Determinants of agricultural land values in Argentina» [415] та Middelberg S.L. у дослідженні «Agricultural land valuation methods used by financiers: The case of South Africa» [446].

Значна частина досліджень присвячена відображенню земельних активів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Зокрема, Bruckner M., Fischer G., Tramberend S., Giljum S. пропонують структурований огляд та порівняльну оцінку існуючих методів обліку та моделей для обчислення слідів землі. Дослідники визначають відмінності в доступних методах обліку та вказують на їх недоліки. Вони пропонують варіанти для подальшого розвитку глобальних методів обліку земельних ділянок, зокрема висвітлюючи переваги гібридних підходів до обліку як основу для надійної та прозорості їх оцінки [413].

Вирішенню проблем бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення та прав користування землею через застосування окремого галузевого стандарту, посилення процедур обліку і контролю присвячені праці вчених академічної науки України [24, 239,460].

Важливою є оцінка ефективності МСФЗ щодо розкриття інформації про земельні активи підприємств. Так Zhang Y. та Andrew J. провели аналіз розкриття інформації про землю та права користування землею у звітності китайських компаній. Автори зазначають, що в силу певних правових та економічних особливостей землекористування в Китаї деякі принципи МСФЗ не можуть бути дотримані китайськими компаніями внаслідок чого їх фінансова звітність в аспекті землі є не порівнювальною із звітністю компаній інших країн [461].

Позитивно оцінюючи результати досліджень наших колег варто відмітити їх обмеженість у пошуку підходів до посилення ролі бухгалтерського обліку і фінансової звітності у збереженні та забезпеченні ефективного використання земель сільськогосподарського призначення на різних рівнях управління. Перш за все варто з'ясувати можливості національних стандартів і МСФЗ повноцінно забезпечити відповіді на новітні запити управління щодо цих активів. По-друге, визначитись концептуально щодо необхідності окремого МСБО «Земля сільськогосподарського призначення». По-третє, запропонувати конкретні шляхи удосконалення облікової політики щодо земельних активів сільськогосподарських підприємств на тепер

Американський економіст Реймонд У. Голдсміт (1904–1988 рр.) [453] глибоко досліджуючи питання національного багатства та національних рахунків сформулював багато гіпотез які варто застосувати в практиці широкого загалу країн. За його словами, більшість концептуальних труднощів, що виникають при вимірюванні та аналізі національного багатства, можна уникнути, якщо національне багатство та пов'язані з ним поняття національних активів та національної чистої вартості розглядати у системі національних рахунків. Активи, багатство та статок окремих економічних одиниць та їх груп також слід розглядати в рамках цієї системи.

Система національних рахунків, як і система рахунків підприємств, має дві основні складові. Перший – це звітність про рух економічних об'єктів (товарів, послуг, грошей та інших фінансових активів) за певний період часу, зазвичай за рік. Другий – це звітність про запаси економічних об'єктів, фізичних та фінансових, які існують на даний момент часу. Ці запаси реєструються в національному балансі та в балансах менш всеосяжних груп. Групи можуть бути широкими секторами, такими як усі домогосподарства, усі бізнес-підприємства або всі державні організації в межах нації; або менші підгалузі, такі як домогосподарства певного типу або окремі галузі. У цьому підході необхідно розрізняти, відповідно до практики бухгалтерського обліку бізнесу, між комбінованими та консолідованими балансами. Сукупний баланс групи одиниць або сектора є результатом додавання статей активів та пасивів, якщо вони знаходяться в балансі кожної складової одиниці. Зведений баланс скасовує відносини кредитор-боржник та власник-емітент між паями, обидва з яких належать до групи чи сектора. Наприклад, у зведеному балансі американської банківської системи зникають депозити, які комерційні банки зберігають у банках Федеральної резервної системи або в інших комерційних банках. Так само в національному балансі усуваються всі вимоги одного громадянина до іншого та всі частки власника власного капіталу у вітчизняних бізнес-підприємствах. Отже, у національному балансі єдиними активами, які залишаються, є матеріальні активи та чисті вимоги до іноземців.

Таким чином, національне багатство в системі національних рахунків дорівнює сумі внутрішніх матеріальних активів та чистого зовнішнього балансу. Чистий капітал, який з'являється навпроти національного багатства і з такою ж сумою, обов'язково дорівнює сукупній (або консолідованій) чистій вартості всіх кінцевих внутрішніх одиниць, тобто домогосподарств та урядів. Подібним чином багатство сектора чи окремої економічної одиниці дорівнює сумі його матеріальних активів та його чистого «зовнішнього» залишку, при цьому останні посиляються на всі його вимоги до та всі зобов'язання перед іншими секторами чи паями (включаючи власний капітал) цінні папери). Таким чином, багатство сектора чи підрозділу

дорівнює сумі його матеріальних та фінансових активів за вирахуванням його зобов'язань. Ця різниця називається її чистою вартістю [453].

Згідно з основним визначенням національного багатства в системі національних рахунків, воно складається з активів, що залишилися в процесі консолідації балансів усіх економічних одиниць у національних межах. Отже, концепція включає невідтворювані матеріальні активи, такі як земля та надра; відтворювані основні та рухомі матеріальні активи, такі як будівлі та інші споруди, машини та обладнання, транспортні засоби та товари тривалого користування; запаси грошових металів, сировини, незавершеного виробництва та готової продукції; і перевищення іноземних активів над іноземними власниками внутрішніх вимог, власного капіталу та матеріальних активів. Залишається декілька проблем щодо включення чи виключення конкретних видів активів, перерахованих нижче. Рішення, як правило, залежить від використання оцінок та наявності та достовірності даних [453].

У роботі Б. Гарбінті, Ж. Гупіль-Лебрет, Т. Пікетті «Облік динаміки нерівності багатства: методи, оцінки та моделювання для Франції» автори показують, що можна об'єднати опитування домогосподарств, фіскальні дані та національні рахунки, щоб покращити спроможність вимірювати та аналізувати еволюцію розподілу багатства. На методологічному рівні нова серія багатства, презентована французами пропонує ряд переваг перед традиційною серією, що впливає з підходу множника нерухомості. По-перше, вони є щорічними, повністю відповідають макроекономічним балансам домогосподарств французьких національних рахунків і охоплюють весь розподіл багатства. По-друге, їх можна розбити за процентом, віком та категоріями активів. По-третє, наш метод дозволяє оцінити спільний розподіл доходів і багатства, а також детермінанти динаміки нерівності багатства, такі як норми прибутку, коефіцієнти заощаджень та норми приросту капіталу за групами багатства [427].

На більш суттєвому рівні автори використовують ці нові серії, щоб краще зрозуміти останні зміни еволюції нерівності багатства у Франції та її детермінанти. Починають показувати, що зменшення

нерівності багатства припиняється на початку 1980-х років, ознаменувавши початок зростання верхньої частки багатства на 1%, яка також мала значні короткострокові коливання. Потім задокументовано значні відмінності в портфелях активів за групами статків і те, як рух цін на активи (житло проти фінансових активів) вплинув на нерівність багатства в короткостроковій та середньостроковій перспективі. Порівняння між країнами з різними інститутами, економічними траєкторіями та системами оподаткування та трансфертів, що здійснене авторами [427] може допомогти краще зрозуміти потенційні механізми, що лежать в основі цих змін (уповільнення зростання, зміни оподаткування чи глобальні 43 фактори, такі як фінансове регулювання та дерегуляція), а конкретніше, як вони формують нерівність багатства.

Економісти В.Д. Мужайло, О. О. Брагарник пояснюють, що національні рахунки виконують для економіки країни ті ж самі функції, що й бухгалтерський облік на підприємстві. Будучи, на перший погляд, чисто описовим інструментом, національне рахівництво дозволяє не тільки пізнати, але і спрогнозувати різні комбінації і взаємозв'язки економічних агентів, функцій і операцій, що визначають економічні рівності (збалансованість) у національній економіці [172].

Нові умови господарювання в Україні, що склалися в процесі трансформації економіки радянського типу в сучасну ринкову економіку, потребують удосконалення системи макроекономічних показників, використання нових, методологічно обґрунтованих підходів до їх розрахунків. Попередня система базувалася на показниках балансу народного господарства (БНГ). Останній оцінюється як чималий здобуток вітчизняної економічної науки (з урахуванням оцінок і західних вчених). Його перевага була пов'язана з тим, що він дозволяє одержати достатньо повну інформацію про механізм відтворення, основні пропорції і взаємозв'язки в народному господарстві, темпи зростання та ін. Проте система балансу народного господарства не давала можливості повною мірою відобразити процеси докорінної перебудови всіх сфер економіки під час переходу до ринкових відносин. Система балансу виявилася надто вузькою, щоб охопити всі сторони економічного обороту на макро-

рівні. Структура БНГ є простішою в порівнянні з СНР, тому що багато аспектів економічного життя, суттєвих для ринкової економіки, не мали такого значення для економіки централізованої. Такі категорії як прибуток, кредит, відсоток розглядалися як другорядні, хоча вони і не були повністю усунуті за межі БНГ. Схема балансу народного господарства складалась у період, коли ринкові методи регулювання економіки колишнього СРСР не мали широкого та послідовного застосування у господарській практиці [172].

Отже, наразі, перед нами постає питання місця бухгалтерської інформації у формуванні макроекономічних показників як всередині країни так і у світовому інформаційному просторі.

Відповідь шукаємо в системі національних рахунків (далі - СНР), яка є основою макроекономічної інформації.

Система національних рахунків (СНР) – це сукупність показників послідовного та взаємопов’язаного опису найважливіших процесів і явищ економіки. В Україні національні рахунки розроблені Державною службою статистики згідно із стандартом СНР, прийнятим міжнародними організаціями¹ у 1993 р., а також Європейською системою національних і регіональних рахунків (ESA’95) [423].

В Україні формування національних рахунків відбувається на основі міжнародного стандарту Системи національних рахунків (СНР 2008) та Європейської системи національних і регіональних рахунків (ESA 2010), які прийняті: Європейською комісією, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об’єднаних Націй, Світовим банком (рис. 2.7).

Ці системи на сьогодні є основою світової економічної статистики. 2008 рік – це 4-те оновлення міжнародної СНР. Перший набір стандартів опублікований в 1953 році, після чого були оновлення в 1968, 1993 і останні у 2008 році. СНР є міжнародно узгодженим стандартним набором рекомендацій щодо узагальнення показників

¹ Міжнародний стандарт Системи національних рахунків, прийнятий у 1993 р. Комісією європейських товариств, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об’єднаних Націй і Світовим банком.

економічної діяльності країни. Вона описує послідовний та інтегрований набір макроекономічних рахунків на основі узгоджених на міжнародному рівні концепцій, класифікацій та правил обліку.



Рис. 2.7. Система національних рахунків України

Тобто українські показники є співставними з міжнародними, і те що ми бачимо в системі наших національних рахунків, представлене в інформаційних ресурсах міжнародних інституцій, або буде представлене коли Україна стане повноправним членом ЄС.

Такими ресурсами є:

глобальна статистика ООН, розміщена на сайті її статистичного відділу. Тут вже є національні рахунки України, зокрема показники ВВП, виробництво, валова додана вартість та основні засоби за галузями у поточних цінах (ISIC Rev.3) (<https://unstats.un.org/unsd/snaama/Basic>);

статистика Євросоюзу на сайті Євростату (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/main>);

статистичні дані на сайті Організації економічного співробітництва та розвитку, що також містять українські дані (https://w3.unece.org/PXWeb2015/pxweb/en/STAT/STAT__20-ME__2-MENA/)

база даних Світового банку, зі значним масивом інформації про розвиток усіх країн світу, в тому числі і України (<https://databank.worldbank.org>) (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Наявність макроекономічних показників розвитку України у міжнародних інформаційних ресурсах

В.В. Травін метою розроблення статистичних класифікацій визначає групування, систематизація та перетворення інформації у стандартний формат, який дає змогу визначити подібність понять, подій, об'єктів, суб'єктів тощо. Розроблення класифікацій передбачає створення вичерпного та структурованого набору взаємовиключних та детально описаних категорій. Ці категорії часто представлені у вигляді ієрархії, яка відображається наданням відповідних числових або літерних кодів [362].

Варто дещо ширше ознайомитись із світовими інформаційними інституціями², які представляють інформаційну основу глобального управління та з'ясувати місце України у їх інформаційних системах.

Статистичне управління Європейського співтовариства (Євростат) – Statistical Office of the European Communities (Eurostat). Європейська статистична система (ЕСС) була сформована паралельно із створенням Європейського співтовариства з метою забезпечення порівнянної статистичною інформацією на рівні ЄС для цілей планування і здійснення політики Співтовариства. ЕСС складається з Євростату та національних статистичних служб, міністерств і відомств,

² За даними офіційних сайтів організацій та інформаційних ресурсів [71, 408, 424, 425, 456, 458]

центральных банків, які займаються збором офіційних статистичних даних в державах-членах ЄС. Держави-члени ЄС збирають дані і публікують статистику для національних і загальноєвропейських цілей. ЕСС функціонує як мережа, в якій Євростат відіграє ключову роль щодо гармонізації статистики у співпраці з державами-членами. Діяльність ЕСС поширюється практично на всі статистичні напрямки. ЕСС координує свою роботу з такими міжнародними організаціями, як ОЕСР, ООН, МВФ і Світовий банк [424].

Ключова роль Євростату, заснованого в 1953 р, полягає в забезпеченні Європейської комісії та інших європейських інститутів статистичними даними для визначення, здійснення та аналізу політики Співтовариства. Євростат є одним з найбільших гравців на міжнародному статистичному полі. Володіючи високопрофесійними кадрами, Євростат бере участь у виробленні основних міжнародних рекомендацій у галузі статистики. Статистика Євростату поширюється через інтерактивний веб-сайт, а також у публікаціях та експрес-бюлетенях [425].

Організація економічного співробітництва та розвитку – Organization for Economic Cooperation and Development (ОЕСР) – міжнародна міждержавна економічна організація, створена з ініціативи США в 1961 році. Основною метою ОЕСР є аналіз стану економіки держав-членів і вироблення рекомендацій країнам-учасникам щодо здійснення економічного регулювання на галузевому та макrorівнях. Діяльність ОЕСР сприяє розвитку взаєморозуміння між країнами, становленню більш стабільної міжнародної економічної системи та підвищенню добробуту у світовому масштабі завдяки особливому процесу міждержавного діалогу і багатою аналітичною базою Організації. ОЕСР фактично є органом координації економічної політики провідних індустриальних країн [426].

Організація економічного співробітництва та розвитку традиційно займає одне з провідних місць у міжнародній статистичній системі, беручи активну участь у координації статистичної діяльності в світі і виробленні міжнародних методологічних підходів по широкому спектру статистичних напрямків. Розвиток статистики є одним із пріоритетних напрямків діяльності ОЕСР. Статистичні дані ОЕСР є базою для вироблення спільних підходів, формування

рішень і стратегій, моніторингу політики не тільки на національному, але й на міждержавному рівні. Серед ключових напрямків діяльності ОЕСР в галузі статистики – національні рахунки, короткострокова економічна статистика, кон'юнктурні обстеження, структурна статистика підприємств, міжнародні порівняння ВВП [426].

У структурі ОЕСР функціонує Директорат статистики, який забезпечує формування на порівнянній основі економічної статистики для проведення аналітичної діяльності ОЕСР. Крім того, в рамках ОЕСР створено Комітет статистики, що забезпечує координацію статистичної діяльності країн-членів ОЕСР. ОЕСР здійснює активне поширення своєї статистичної інформації, розташовуючи потужної відкритою базою даних OECD.stat, що є сховищем всієї статистичної інформації ОЕСР. Основним друкованим статистичними виданням ОЕСР є OECD Factbook – щорічник, що надає глобальний огляд всесвітніх економічних, соціальних та екологічних тенденцій. Також ОЕСР випускає популярні статистичні бюлетені та довідники за статистикою країн-членів, а також тематичні збірники за напрямками статистики [424].

Світова організація торгівлі – World Trade Organization (COT). Була заснована в 1994 р і є спадкоємицею Генеральної угоди про тарифи і торгівлю (ГАТТ). COT покликана регулювати торгово-політичні відносини учасників на основі ряду обов'язкових багатосторонніх угод з торгівлі товарами, послугами, правами інтелектуальної власності. COT також є форумом для переговорів між її членами з питань міжнародної торгівлі [458].

Для виконання своїх функцій COT розпорядженні великим масивом статистичних даних. Статистична база даних COT містить дані з торгівлі (Trade Profiles), що представляють стандартні інформаційні файли по торговельній ситуації в країнах-членах, спостерігачах та інших окремих країнах, дані по тарифах (Tariff Profiles), що забезпечують інформацію про ситуацію з доступом на ринки, а також секцію часових рядів з інтерактивним пошуком даних по статистиці торгівлі. COT випускає щорічники «Міжнародна статистика торгівлі» і «Статистика торгівлі», які містять статистику про розвиток всесвітньої торгівлі, а також основні економічні показники, показники торговельної політики, торгівлі товарами і послугами, промислової власності [425].

Світовий банк (World Bank) є одним з найважливіших джерел фінансової і технічної допомоги, що надається країнам, що розвиваються. Банк складається з двох унікальних організацій розвитку, що належать 185 країнам-членам Міжнародного банку реконструкції та розвитку і Міжнародної асоціації розвитку. Кожна з цих двох установ відіграє особливу роль у процесі досягнення що стоїть перед банком мети, яка полягає в скороченні масштабів бідності в глобальному масштабі і підвищенні рівня життя населення планети. МБРР співпрацює з країнами із середнім рівнем доходів і кредитоспроможними країнами з низьким рівнем доходів, в той час як увага МАР зосереджена на найбідніших країнах світу [419].

З метою боротьби з бідністю в усьому світі Світовий банк націлений на постійне підвищення якості і кількості статистичних даних про всі аспекти процесу розвитку. Достовірні дані необхідні банку для складання базисних сценаріїв розвитку економічної ситуації, розробки ефективних заходів політики в державному і приватному секторах, установки цільових показників, спостереження за результатами діяльності та їх оцінки. У структурі банку створена група даних з розвитку [425].

Банк є ініціатором і основним спонсором таких міжнародних програм, як «Загальна система розповсюдження даних», «Основа оцінки якості даних», а також активним учасником міжнародних ініціатив щодо підвищення статистичного потенціалу, зокрема Paris21, Марракеської плану дій за статистикою, спрямованого на вдосконалення статистики розвитку, і Траст-фонду для зміцнення статистичного потенціалу [419].

Світовий банк є головним координатором, спонсором і користувачем Програми міжнародних зіставлень валового внутрішнього продукту на основі паритетів купівельної спроможності валют, що є найбільшим світовим статистичним проектом, ініційованим ООН [419].

Основна статистична продукція банку – щорічна публікація 2Показники глобального розвитку», що містить більше ніж 900 показників, а також «Атлас цілей розвитку тисячоліття», що представляє карти за ключовими індикаторами Цілей розвитку тисячоліття.

Міжнародний валютний фонд – International Monetary Fund (МВФ) – міжурядова фінансово-кредитна організація, має статус

спеціалізованої установи ООН. Фонд заснований в 1945 р відповідно до рішення Бреттон-Вудської конференції. Основними завданнями МВФ є підтримка стабільності світової фінансової системи, сприяння стійкості валютних курсів і рівноваги платіжних балансів країн-членів, розвиток міжнародного співробітництва у валютно-фінансовій сфері [419].

Традиційно Департамент статистики МВФ є одним з ключових гравців у рамках міжнародного статистичного співробітництва. Сфера інтересів МВФ в галузі статистики – це в першу чергу національні рахунки, платіжний баланс, а також фінансова статистика. МВФ є автором міжнародних рекомендацій і стандартів за цими напрямками. Щорічно МВФ готує «Доповіді про дотримання стандартів та кодексів (ROSCs)» на основі аналізу ситуації в окремих країнах. Міжнародний валютний фонд – головний ініціатор проєктів щодо вдосконалення поширення та обміну даними, найбільш значущі з яких «Загальна система розповсюдження даних» і «Спеціальний стандарт поширення даних». ЗСПД містить рекомендації з виробництва та розповсюдження статистичних даних, а ССПД дозволяє країнам поширювати гармонізовані дані і метадані з економічної та фінансової статистики [419].

Міжнародний валютний фонд публікує широкий спектр даних за кредитами, обмінним курсам, а також з економічної та фінансової статистики. Основний інформаційний ресурс МВФ – «Бази даних по огляду глобальної економіки», що дозволяють користувачам отримувати динамічні ряди по ВВП, інфляції, безробіттю, платіжним балансам, експорту та імпорту, зовнішнім боргом, руху капіталу, цінами на товари та ін. МВФ випускає збірки «Міжнародна фінансова статистика», «Статистика платіжного балансу», «Статистика державних фінансів», а також ряд публікацій з торгової та фінансової статистици.

Як зазначалось вище, українська система державної статистики проходить процес імплементації європейських правил та стандартів. Відповідно до національного законодавства, СНР – це сукупність показників послідовного та взаємопов'язаного опису найважливіших процесів і явищ економіки. Аналогічно міжнародній, українська СНР включає рахунки, які характеризують: виробництво, дохід, споживання, нагромадження капіталу, фінанси (рис. 2.9).

СНР: рахунки узагальнення

- ☐ виробництво
- ☐ дохід
- ☐ споживання
- ☐ нагромадження капіталу
- ☐ фінанси

Державна служба статистики України

Статистичний збірник
Statistical Publication

Національні рахунки
України за 2017 рік

Рис. 2.9. Головні статті узагальнення в системі національних рахунків України

Інформація зводиться за 5-ма інституційними секторами економіки³:

нефінансові корпорації;

фінансові корпорації;

сектор загального державного управління;

сектор домашніх господарств;

сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (рис. 2.10).

Повертаючись до ролі обліку у формуванні цих макроекономічних показників зазначимо, що і національна статистична методологія і міжнародний стандарт СНР використовують як одне з джерел інформації **фінансову звітність**.

³ Нову редакцію Класифікації інституційних секторів економіки (KICE) України розроблено на виконання заходів щодо реалізації у 2014 році Стратегії розвитку державної статистики на період до 2017 року. При цьому були використані методологічні принципи міжнародного стандарту Системи національних рахунків 2008 року (СНР 2008), викладені, зокрема, в главі 2 «Загальний огляд: Інституційні одиниці і сектори» і главі 4 «Інституційні одиниці і сектори», та Європейської системи національних та регіональних рахунків 2010 року (ESA 2010), а також ураховані особливості законодавства та економіки України.

СНР: інституційні сектори економіки

- ☐ нефінансові корпорації
- ☐ фінансові корпорації
- ☐ сектор загального державного управління
- ☐ сектор домашніх господарств
- ☐ сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (кооперативи)

Рис. 2.10. Інституційні сектори економіки, за якими проводиться узагальнення в системі національних рахунків України

Зокрема в методологічних поясненнях Державної служби статистики України (далі – Держстат) [148, 198, 201, 200] наводиться така інформаційна база для підготовки національних рахунків:

1. Статистична звітність.
2. **Фінансова звітність.**
3. Вибіркові обстеження населення.
4. Адміністративна звітність:
 - НБУ (щодо платіжного балансу) та інших регуляторів фінансових послуг (щодо діяльності банків, НБУ, страхових організацій, недержавних пенсійних фондів);
 - Мінфіну (виконання державного та місцевих бюджетів; доходи та витрати фондів соціального страхування);
 - ДФС (щодо діяльності фізичних осіб, підприємців).
5. Експертні оцінки та припущення (рис. 2.11).

Джерела інформації для макроекономічної статистики в Україні

☐ Статистична звітність

☐ **Фінансова звітність**

☐ Вибіркові обстеження населення

☐ Адміністративна звітність :

- НБУ
- Мінфіну
- ДФС

☐ Експертні оцінки та припущення

Рис. 2.11. Головні джерела інформації, що використовуються при підготовці загальнонаціональних рахунків

Таким чином, фінансова звітність є вагомим інструментом представлення України в світовій статистиці. Саме на базі даних фінансової звітності будується баланс активів і пасивів країни, визначається розмір її основного капіталу, валового національного та внутрішнього продукту та більшість інших макроекономічних показників соціально-економічного та фінансового розвитку України. Відтак, роль інституту бухгалтерського обліку не можна переоцінити, і відповідальність за його ведення, за повноту та достовірність звітності має бути виключно висока. Бухгалтер має розуміти – від його професіоналізму та відповідальності залежить те, як нас сприйматимуть, не лише розрізі підприємств, але й на міжнародній арені. Аргументи, які дозволяють нам робити такі висновки та висувати такі вимоги до нашої професії, ми опишемо в 4 розділі монографії, який присвячений деталям обліку і оцінки складових національного багатства.

Разом з тим, методологія обліку національного багатства в системі національних рахунків має свої особливості. Місце галузових активів (переробити і доповнити саме по національному багатству)

в СНР слід шукати у складі основного капіталу. Загалом серед національних рахунків в Україні виділяють: рахунки виробництва, доходів, споживання, нагромадження капіталу та фінансів. **Основний капітал** у СНР групується виходячи з міжнародної практики та згідно з міжнародними рекомендаціями вимірювання капіталу за такими видами:

- житлові будівлі;
- нежитлові будівлі та споруди (з урахуванням витрат на поліпшення матеріальних невикористаних активів, **включаючи землю**, та витрат, пов'язаних із передачею прав власності на невикористані активи);
- машини й обладнання;
- культивовані активи (довгострокові біологічні активи тваринництва і рослинництва);
- нематеріальні основні засоби: витрати на розвідування корисних копалин; засоби програмного забезпечення; інші (рис. 2.12) [233].

Земля в Системі національних рахунків

Основний капітал:

- **житлові будівлі;**
- **нежитлові будівлі та споруди у т.ч. **земля**;**
- **машини й обладнання;**
- **культивовані активи (довгострокові біологічні активи тваринництва і рослинництва);**
- **нематеріальні основні засоби**

Рис. 2.12. Місце землі в складі основного капіталу в СНР

Отже, вартість землі на рівні з іншими основними засобами формує вартість основного капіталу України. Інформація про його розмір формується на підставі статистичної та фінансової звітності

підприємств і узагальнюється на рахунках капіталу в СНР у «Балансі активів і пасивів». У нас він називається **експериментальний** саме через те, що в ньому не врахована вартість землі через відсутність її оцінки, а також майна домашніх господарств (по тій же причині)⁴

Баланси активів і пасивів складають для інституційних секторів згідно з Класифікацією інституційних секторів економіки України [26], економіки в цілому та іншого світу по нефінансових і фінансових активах.

Для інституційного сектору баланс активів і пасивів показує вартість усіх активів – нефінансових і фінансових, а також зобов'язання та чисту вартість капіталу по сектору. Для економіки в цілому такий баланс складається для розрахунку національного багатства. У балансі відображаються всі види економічних активів. За аналогією з рахунками нагромадження активи відображаються в лівій частині балансу, а пасиви й чиста вартість капіталу – в правій. Балансуючою статтею є чиста вартість власного капіталу, що розраховується як різниця між вартістю всіх активів і вартістю пасивів. Чиста вартість власного капіталу в економіці загалом становить національне багатство країни, обсяг якого розраховується у вартісному виразі в ринкових цінах, які діють на момент оцінки активів (рис. 2.13).

Для складання таких балансів методологічні положення Держстату [233] надають джерела інформації, в основі яких знаходиться статистична і фінансова звітність підприємств, фінансових установ і бюджетних організацій, а також банківська статистика, статистика платіжного балансу. А отже те, що сільськогосподарська земля не має достовірної оцінки та повного відображення у фінансо-

⁴ Межі активів за даними офіційного сайту Держстату: Нефінансові активи включають: житлові будівлі; інші будівлі та споруди; машини та обладнання; системи озброєння; культивовані біологічні ресурси; витрати, пов'язані з передачею прав власності на невироблені активи; продукти інтелектуальної власності: наукові дослідження та розробки; розвідка та оцінка запасів корисних копалин; комп'ютерне програмне забезпечення та бази даних; розважальні програми й оригінали літературних і художніх творів. До них не відносяться історичні пам'ятки та цінності, крім цінностей, які належать домашнім господарствам і банкам.

вій звітності прямо впливає на розмір національного багатства України, що представлене в СНР, які виступають основним джерелом інформації про Україну у світі. Тобто на сьогодні розмір національного багатства занижений як мінімум на вартість сільськогосподарської землі, яка поза бухгалтерським обліком.



Рис. 2.13. Порядок формування балансу активів і пасивів та розрахунку вартості національного багатства

З метою узгодження концепцій виміру багатства в системах бухгалтерського обліку та національних рахунків обґрунтовано шляхи їх гармонізації, яка на теоретичному та методологічному рівні сприятиме формуванню ефективної макроекономічної статистики для розрахунку національного багатства на основі даних бухгалтерського обліку (рис. 2.14).

Досягнення такої гармонізації запропоновано здійснювати через уніфікацію складу об'єктів обліку, вибору методології оцінки по складових багатства, узгодження фінансової та статистичної звітності. Методичні рекомендації до такого узгодження викладені в четвертому та п'ятому розділах монографії по окремих видах багатства.

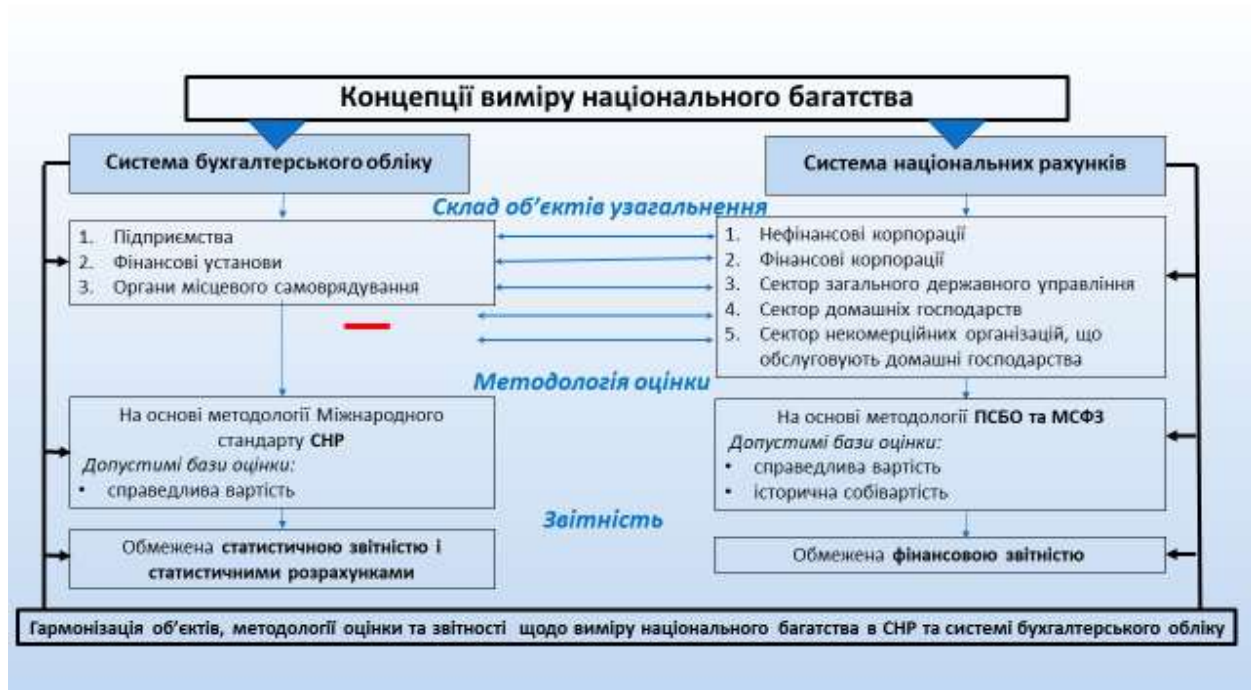


Рис. 2.14. Узгодження концепцій методології виміру багатства в системах бухгалтерського обліку та національних рахунків

Разом з тим, варто звернутися до Представництва Європейського Союзу в Україні, Верховної ради України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, аграрних громадських організацій та професійних спільнот з закликом до спільного вирішення питань гармонізації інформаційного забезпечення, обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки для формування позитивного іміджу України на міжнародних ринках, посилення конкурентоспроможності вітчизняного аграрного сектору та глобальних ринках продовольства, забезпечення поінформованості європейських інвесторів з урахуванням пріоритетів соціально-економічного зростання сільських територій, розвитку та підтримки сімейного фермерства і селоутворюючих підприємств.

Вчені і наукові установи мають важливе значення в вимірі природного капіталу, щоб переконати, що він в кінцевому підсумку з'явиться на корпоративних і національних балансах.

Висновки до розділу 2

❖ На сьогодні в Україні потенціал аграрного підприємництва і сільських територій не відображені в системі бухгалтерського обліку, а відтак і в системі національних рахунків. У зв'язку з цим, за нашими розрахунками мінімум на 25 млрд дол. США занижене національне багатство України. Неповною у системі національних рахунків є інформацію про активи та основний капітал. Це призводить до поганого позиціонування України у світових економічних рейтингах, вимагає загостреної уваги до цієї проблеми усіх державних інституцій – Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, Державної служби статистики України. Вирішення цієї проблеми вбачається в активізації співпраці вищезазначених установ, Національної академії наук України, Національної академії аграрних наук України, вищих навчальних закладів, профільних громадських організацій. Така співпраця передбачає:

- удосконалення звітності суб'єктів господарювання в частині відображення використання ними природничих активів, адаптування до національних особливостей МСФЗ та системи національних рахунків;

- підвищення професійного рівня працівників обліково-економічних служб через наукове забезпечення розробки відповідних методик, рекомендацій, інструктивних матеріалів, удосконалення навчальних програм ВНЗ;

- активізацію досліджень та вивчення зарубіжного досвіду щодо методик грошової оцінки землі для цілей статистичних спостережень та національного рахівництва.

❖ Розвиток теоретико-методологічних основ обліку багатства ймовірно можливий шляхом виділення трьох базових підходів: державоформуючого, ринкового та світоглядного. Державоформуючий підхід в обліку національного багатства спирається на історію континентальної системи обліку та має державоцентричну сутність й нормативно-інструктивну форму застосування. Ринковий підхід є проявом глобальної системи обліку та має капіталоцентричну сутність й прояви у МСБО, МСФЗ, П(С)БО. Світоглядний підхід формується в методології бухгалтерського обліку сталого розвитку, має людиноцентричну сутність й потребує якісно нової стандартизації. Таке усвідомлення формує функціональні підвалини збалансованого розвитку методології бухгалтерського обліку та його узгодження з системою національних рахунків

❖ Склад національного багатства в інтерпретації міжнародних статистичних систем, що представлений природним капіталом, людським капіталом і виробленими активами не співпадає зі складом активів за стандартами бухгалтерського обліку. Останні ґрунтуються на державоформуючій та ринковій методології відображення й виміру активів, що знаходяться у сфері господарського відання приватних та державних підприємств. В той же час сучасна економічна система максимально використовує природничі і людські складові національного багатства, але не відображає цього в бухгалтерському обліку. Виявлена обмеженість відображення капіталу в методології бухгалтерського обліку обмежує обліково-інформаційне забезпечення капіталізації національного багатства обґрунтовує й утворює доцільність вітчизняних науково-практичних розробок з ідентифікації та облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва й сільських територій.

❖ Вимірювання і оцінка біофізичних компонентів природного капіталу стрімко покращується. Приклади включають оцінку хімічного складу атмосфери, точне вимірювання температури, каталогізація видів природних ресурсів і картографування їх географічного розподілу, моніторинг продуктивності екосистем. Досягнення в вимірах були зроблені в просторовому і часовому масштабах. Цей прогрес закладає основу для спроб комплексного розуміння взаємодії між фізичними, біологічними, хімічними характеристики потенціалу для їх вираження у грошовому вимірнику.

❖ Сучасні тренди трансформації методології бухгалтерської оцінки характеризуються її інституціоналізацією під впливом поступального зростання ролі бухгалтерського обліку в економіці індустріалізації, глобалізації і економіці сталого розвитку та поступального застосування в методології облікової оцінки інструментарію суміжних наук (математика, маркетинг, IT- технології, експертна оцінка тощо). Це пояснює застосування в сучасному обліку, поряд із оцінкою активів за собівартістю та регуляторними цінами, оцінку за «справедливою» ринковою вартістю та потребою (неминучістю) формування методології оцінки за «світоглядною» вартістю і експертною вартістю при обліку і капіталізації національного багатства в інтересах сталого розвитку.

❖ Набуло подальшого розвитку узгодження концепцій методології виміру багатства в системах бухгалтерського обліку та національних рахунків шляхом обґрунтування гармонізації складу об'єктів обліку, вибору методології оцінки по складових багатства, узгодження фінансової та статистичної звітності. Це дозволяє сформувати концептуальні основи та розробити стратегії й програми обліку й капіталізації національного багатства в інтересах держави та народу України.

РОЗДІЛ 3.

СТАН ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Теоретичний базис та його гармонізація з практичними пропозиціями щодо виміру і капіталізації національного багатства неможливі без глибокого аналізу стану та виявлення проблем обліково-інформаційного забезпечення цих процесів на всіх щаблях управлінської ієрархії.

На сьогодні беззаперечним є визнання аграрного сектору ключовим в розвитку економіки України. Це підтверджують дані щодо рентабельності сільськогосподарських підприємств, експорту сільськогосподарської продукції тощо. Імплементація економічної складової «Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом» відкрила нові перспективи розвитку аграрного сектору, а разом з тим і вимагає суттєвого перегляду та оновлення існуючих підходів управління в АПК. Актуалізується проблема аналізу чинного інформаційного забезпечення управління на предмет відповідності сучасним економічним викликам та обґрунтування інструментів його модернізації в умовах євроінтеграційних процесів.

Проблеми і перспективи розвитку аграрного сектору економіки України висвітлені у працях українських економістів П. Гайдуцького, М. Маліка, В. Месель-Веселяка, Б. Пасхавера, П. Саблука, М. Федорова, Є. Ходеківського, В. Юрчишина та багатьох ін. Науковому обґрунтуванню розвитку його інформаційного, зокрема обліково-аналітичного забезпечення присвячені праці українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валусєва, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, О.М. Петрука, В.К. Савчука, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших. Незважаючи на значні напрацювання згаданих вчених, потребу подальшого аналізу та удосконалення інформаційного забезпечення управління в аграрному

секторі актуалізують виклики, пов'язані з євроінтеграцією, необхідністю збереження та примноження національного аграрного потенціалу в інтересах забезпечення соціально-економічного добробуту українського населення.

В цьому контексті метою даного розділу монографії є оцінка сучасного стану системи інформаційного забезпечення управління на всіх рівнях управління (сільські домогосподарства; підприємства; органи місцевого самоврядування; галузеве і державне управління; Україна у світі) та окреслення орієнтирів його удосконалення шляхом поєднання соціальних, економічних та екологічних (природно-просторових) вимірів. У першому підпункті розділу проаналізована обліково-інформаційна система управління суб'єктів господарювання – рівень сільськогосподарських підприємств та господарств сільського населення.

У другому підпункті розділу узагальнена обліково-інформаційна система управління в територіальних громадах – органах місцевого самоврядування.

Третій підпункт розділу присвячений обліково-інформаційній системі державної статистики та визначенню її місця та функцій у глобальній системі інформації.

3.1. Стан обліково-інформаційного забезпечення суб'єктів аграрного підприємництва

Виявлення і аналіз проблем обліково-інформаційного забезпечення суб'єктів аграрного підприємництва є важливим для формулювання пріоритетних напрямів розвитку обліково-інформаційної системи аграрних підприємств для забезпечення капіталізації їх реальних і потенційних активів. У зв'язку з цим метою підпункту є з'ясування відповідності стану системи обліково-інформаційного забезпечення в аграрному підприємстві потребі капіталізації національного багатства

На даний час інформаційне забезпечення галузевого управління представлено формальною і неформальною складовою (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Обліково-інформаційного забезпечення суб'єктів аграрного підприємництва та галузевого управління

Рівні управління	Формальна інформація	Альтернативна
Глобальний	Система національних рахунків України (Державна служба статистики України)	Світові рейтинги та інформаційні інтернет-ресурси Інформація світових товарних та фондових бірж
Державне управління	Статистична інформація Адміністративна звітність	Наукові дослідження; рейтинги та інформаційні інтернет-ресурси, дані вітчизняних та закордонних (грантових) експертних, аналітичних досліджень)
Управління в територіальних громадах (ОМС)	Статистична інформація Фінансова та бюджетна звітність Дані земельно-кадастрового обліку Дані погосподарського обліку	
Галузеве управління	Статистична звітність Фінансова звітність	
Рівень підприємства	Фінансова звітність	Дані управлінського обліку
Домогосподарства	Дані погосподарського обліку (опитування домогосподарств)	

Джерелами формальної інформації є статистична звітність Державної служби статистики України, адміністративна звітність державних інституцій різних рівнів, фінансова звітність підприємств, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Неформальні джерела інформації, які з різних причин набувають вагомості останнім часом, включають: нерегламентовану законодавством інформацію (наукові дослідження; рейтинги та інформаційні інтернет-ресурси, дані вітчизняних та закордонних (грантових) експертних, аналітичних досліджень); дані управлінського обліку (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Узагальнене обліково-інформаційне забезпечення у відповідності до ієрархії рівнів управління

Система інформаційного забезпечення управління в аграрній сфері зіштовхнулася з новими викликами і проблемами, які ускладнюють реалізацію стратегії капіталізації суб'єктів аграрного підприємництва та сільських територій. Серед них:

діджиталізація виробничих процесів в сільському господарстві, що потребує синхронізації інформаційного забезпечення з сучасними цифровими приладами і технологіями збору та накопичення даних первинного обліку;

зростання рівня тіньової економіки як в аграрному секторі, так і в цілому, що вимагає посилення прозорості, надійності та достовірності бухгалтерського обліку і звітності;

децентралізація влади, що обумовлює необхідність посилення інформаційного забезпечення сільських громад та органів місцевого самоврядування щодо ресурсів і потенціалу сільських територій;

експортна орієнтація аграрного сектору і потреба в надійних інформаційних важелях посилення конкурентоспроможності України та її позиціонування на міжнародних ринках;

відсутність надійної консолідованої інформаційної бази індикаторів розвитку аграрної сфери, різна методологія узагальнення інформації у відомствах, поверхнева статистика домогосподарств, сімейного фермерства, непрозорість статистики агрохолдингів;

вибірковість, формальність підготовки та скорочення кількості показників статистичної звітності, що призводить до втрати довіри користувачів до цього джерела інформації, використання альтернативних джерел інформації з непідтвердженою достовірністю.

Основою економічної інформації на підприємстві є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Дослідження стану та тенденцій розвитку фінансової звітності сільськогосподарських підприємств засвідчили, що вони нерозривно пов'язані із загальнонаціональним планом гармонізації вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу. На виконання зобов'язань України за Угодою про асоціацію з ЄС уряд схвалив плани імплементації двох директив Європейського Парламенту та Ради ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту – Директиви 2013/34/ЄС та Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. Директива 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. спрямована на гармонізацію європейського бухгалтерського обліку шляхом досягнення порівнянності показників фінансової звітності при досягненні балансу між необхідною користувачам інформацією та тягарем зобов'язань, покладених на підприємства.

В рамках плану імплементації вимог вказаної директиви у 2017 році прийнято зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Серед них:

- нова термінологія, зокрема «витрати», «доходи», «звітний період», «звіт про платежі на користь держави» в частині суб'єктів, які подають цей звіт, «звіт про управління», «власний капітал», «таксономія фінансової звітності» та «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «чистий дохід від реалізації продукції» та ін.

- встановлення для цілей бухгалтерського обліку критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств відповідно до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС (Додаток Б);

- спрощення вимог до первинних документів;

- зміна переліку основних принципів бухгалтерського обліку;

- встановлення окремих вимог до порядку ведення обліку і оприлюднення фінансової звітності підприємствами, що становлять суспільний інтерес;

- запровадження нової форми звітності для великих підприємств - Звіту про управління [278].

Відтак з 2018 року в обліковому (поряд з господарським та податковим) законодавстві відбувається виокремлення груп підприємств за розмірами, що і визначає їх мінімальний рівень інформаційного представлення широкому загалу користувачів (табл. 3.2). Зокрема мікропідприємства, з обсягами діяльності встановленими Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [278]. Зокрема, при річному доході у звітності до 0,7 млн євро, підприємства подають лише спрощену фінансову звітність у обсязі 2 форми (баланс та звіт про фінансові результати). А при доході в розмірі понад 8 млн євро (середні та великі підприємства) на них покладається обов'язок оприлюднювати 5 форм фінансової звітності, готувати звіт про управління та розміщати на власному вебсайті, попередньо підтвердивши це все аудиторським висновком.

Таблиця 3.2

Рівень інформаційної відкритості даних фінансової звітності підприємств залежно від їх розмірів

Вид підприємства	Кількість форм звітності	Граничний чистий дохід, млн євро		
		Облікове законодавство	Господарський кодекс України	Податковий кодекс України
Мікро підприємства	2 спрощені	0,7	2	0,14 *
Малі підприємства	2	8	10	-
Середні підприємства	5 • Обов'язкове розміщення на сайті підприємства • Обов'язковий аудит	40	50	-
Великі підприємства	5 • Обов'язкове розміщення на сайті підприємства • Обов'язковий аудит	Понад 40	Понад 50	50

*Курс Євро станом на 1 січня 2021 р. - 34,74 грн.

Слід відмітити існування проблем інформаційного забезпечення управління, пов'язаних з фактом невдалого імплементації в законодавство України Директив ЄС та МСФЗ щодо статистичної та фінансової звітності. Україна запровадила принцип одноразового звітування по окремих показниках. Сформувались різні центри запитів та збору інформації – Міністерство фінансів України, Державна служба статистики України, Держгеокадастр, Національна комісія цінних паперів і фондового ринку, Державна фіскальна служба України та інші. Скорочується інформативність підсумкової і комплексної звітності. Зокрема, у 2017 році скорочено кількість показників у формі 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві», які були у свій час запропоновані наукою на заміну Річних звітів сільськогосподарських підприємств (колгоспів, радгоспів). Відтак в Україні недосконала методологія підготовки суб'єктами господарювання звітних даних.

Яскравий тому приклад – агрохолдинги. Сьогодні ми можемо оперувати лише статистичними даними щодо окремих сільськогосподарських підприємств. Узагальнені статистичні дані про діяльність агрохолдингу як єдиного суб'єкту господарювання в державній системі статистичної інформації відсутні. Причина – агрохолдинги не реєструються як окремі суб'єкти господарської діяльності та, відповідно, звітності (рис. 3.2).

Пропозиції з виокремлення агрохолдингу як окремої обліково-статистичної одиниці в системі державної статистики направлялись нами до Державної служби статистики та Міністерства аграрної політики та продовольства України ще у 2014 році.

За даним напрямом досліджень, що пов'язаний з інформаційним забезпеченням агрохолдингів і «про агрохолдинги» слушними є пропозиції О. Маринченка, який у своєму дослідженні вивчав стан інформаційного забезпечення про діяльність холдингів в аграрному секторі економіки України.

Нівелювання явища агрохолдингізації в інформаційній системі галузевого управління



Рис. 3.2. Проблема обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління в частині агрохолдингів

Автор обґрунтував корпоративний рівень облікової політики, прийняття якого на державному рівні забезпечило б ідентифікацію аграрного холдингу як єдиної облікової одиниці в загальнодержавній системі обліково-статистичної інформації. Було запропоновано запровадити кодування та форми статистичної звітності про наявність простої та вирішальної залежності підприємств [178]. Таке кодування та подальше узагальнення даних в системі статистики дало б можливість групування інформації по підприємствах агрохолдингового типу.

Розроблені концептуальні засади побудови облікової політики холдингу як єдиної облікової одиниці окреслили зовнішню (соціально-орієнтовану) та внутрішню інформаційну політику [178]. Виділення зовнішнього вектору облікової політики аграрних холдингів стало важливим кроком у формуванні інформаційного забезпечення про їх діяльність на галузевому рівні (рис. 3.3).

Внутрішня облікова політика передбачала: розробку корпоративного стандарту і Положення про консолідацію звітності та відображення в ній корпоративно-галузевих активів; формування електронного документообороту із застосуванням клауд-комп'ютерних технологій. Зовнішній вектор формування єдиної облікової політики холдингу полягає у запровадженні соціально-орієнтованого

обліку, як сегменту облікової системи, спрямованого на задоволення зовнішніх інформаційних запитів щодо раціонального використання земельних ресурсів у сільському господарстві та посилення соціальної складової в діяльності холдингів. Однак, пропозиції не були прийняті до уваги. Тому наразі офіційна інформація про діяльність агрохолдингів узагальнюється лише у їх звітності, яка оприлюднюється на їх сайтах.



Рис. 3.3. Виділення зовнішнього вектору облікової політики аграрних холдингів як елемент формування інформаційного забезпечення галузевого управління про їх діяльність [178]

Сільськогосподарські підприємства, маючи основою економічної інформації систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності є досить закритими інформаційно, маючи формальний підхід до складання офіційної звітності і індивідуальний, часто тіньовий підхід до ведення управлінського обліку. Така формальна фінансова звітність несе загрози для фінансової безпеки не тільки суб'єктів аграрного підприємництва, а й галузі в цілому. За даними звітності на сьогодні аграрний сектор прибутковіший навіть банківського (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Проблема обліково-інформаційного представлення аграрної економіки України

Галузь	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств, %			
	2016	2017	2018	2019
Всього по економіці України В тому числі:	7,4	8,8	8,1	10,2
Сільське господарство	32,4	22,4	18,3	19,2
Фінансова та страхова діяльність	-4,8	2,8	1,2	7,8
Будівництво	-0,4	1,6	3,0	4,6

Джерело: За даними Державної служби статистики України [244].

Сформований, на основі такої звітності показник рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств – становить 19,2 %, тоді коли в цілому по Україні даний показник складає 10,2 %, фінансова і страхова діяльність – 7,8 %, будівництво – 4,6%. Використання такої інформації призводить до необґрунтованих державних управлінських рішень, зокрема скорочення бюджетної підтримки сільського господарства, відміну пільгового оподаткування тощо. Такий диспаритет показників рентабельності галузей (див. табл.) є наслідком недостатньої капіталізації активів в балансах суб'єктів аграрного підприємництва.

Особливістю господарювання в сільській місцевості є наявність окремої категорії суб'єктів підприємництва – господарств населення. Відтак поряд з економічними суб'єктами господарювання, що представлені середніми підприємствами та агрохолдингами, маємо «соціальний вимір» суб'єктів господарювання. І якщо перша, економічна, категорія суб'єктів господарювання, підприємства, яких біля 45 тис. од. знаходиться в компетенції бухгалтерського обліку (як обліку обов'язкового для всіх суб'єктів господарювання – юридичних осіб), то соціальна категорія суб'єктів господарювання – особистих селянських господарств (4 млн од.), домогосподарств (15 млн од., з них 4,2 млн од. сільських), перебуває поза межами системи офіційного бухгалтерського обліку (рис. 3.4).

Економічний вимір (в системі бухгалтерського обліку)

Суб'єкт господарювання	Кількість, од.
Сільськогосподарські підприємства, всього	44 998
• Великі	20
• Середні	2 501
• Малі	42 477
Фізичні особи - підприємці	29 622

Соціальний вимір (поза системою бухгалтерського обліку)

Суб'єкт господарювання	Кількість, од.
Особисте селянське господарство	4 075 200
Домогосподарства в сільській місцевості	4 200 000

Рис. 3.4. Виявлені масштаби проблеми відсутності інформації про результати господарювання господарств населення

Джерело: За даними Державної служби статистики України [244].

Єдиною публічною звітністю, яка складається за даними бухгалтерського обліку, а отже має документальне підтвердження, є фінансова звітність. Проте, обов'язковою вона є лише для юридичних осіб. Господарства населення бухгалтерський облік не ведуть, а отже і не складають фінансову та статистичну звітність. Існуюча по них статистична інформація – це результати анкетування та вибіркові спостереження, в яких вибірка складає, наприклад у 2016 р. 0,6 % всієї сукупності господарств. Виявлені показники потім статистико-математичними методами поширюється на всі господарства. Немає причин не довіряти статистичній науці, однак фінансово-економічна інформація щодо домогосподарств населення в системі офіційної статистики відсутня. А це 34 % в обсягах сільськогосподарського виробництва (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Рівень повноти і достовірності фінансово-економічної
інформації про сільськогосподарські підприємства
та сільські домогосподарства**

	Економічний вимір	Соціальний вимір
Одиниця узагальнення	Сільськогосподарське підприємство	Сільські домогосподарство
Правова основа господарювання	Юридична особа	Фізичні особи
Кількість одиниць для узагальнення (в цілому по Україні за даними державної статистики)	44 998	4 200 000
Внесок у сільськогосподарське виробництво*	66%	34%
Масштаб узагальнення	Суцільно	Вибірково (вибірка - 0,6% генеральної сукупності**)
Інформаційна база для узагальнення	Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Вибіркові статистичні обстеження Анкетні опитування
Рівень достовірності	Об'єктивно	Суб'єктивно
Наявність фінансово-економічної інформації	+	–

* Частка у обсягах виробництва сільськогосподарської продукції

** За даними статистичного щорічника.

Джерело: побудовано автором. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> [244]

Таким чином, маємо 66 % інформації щодо виробництва сільськогосподарської продукції підприємствами (дані про витрати, дохід, прибутковість та ін.) та 34% інформації, що стосується домогосподарств (по останніх фінансова інформація вкрай обмежена, і власне дуже суб'єктивна). При цьому, саме господарства населення забезпечують продукти харчування для внутрішнього ринку та місцевого населення (м'ясо-молочна продукція, овочі, фрукти, ягоди тощо), на відміну від великих підприємств, які працюють здебільшого на експорт і тим паче сировини.

Для успішної реалізації стратегії розвитку сімейного фермерства в Україні вкрай важлива обізнаність і орієнтування самого фермера про фінансово-економічні показники своєї сільськогосподарської діяльності. Якщо ми запитаємо господарів у селі чи знають вони собівартість вирощеної картоплі, більшість з них не знайде відповіді на це питання. Адже типові домогосподарства, не ведуть бухгалтерського обліку. На відміну від підприємств які мають широкий спектр програмного забезпечення, регламентовані правила і рекомендації щодо калькулювання собівартості вирощеної продукції, визначення економічної ефективності господарювання, сільські домогосподарства обмежені як у наявності відповідних знань, так і в наявності ресурсів та й просто вільного часу. Не говорячи вже про програмне забезпечення, яке б дозволило розраховувати ключові показники витрат та результативності господарювання. Адже якщо власниця корови не усвідомлює орієнтир собівартості молока, вона навряд чи зможе апелювати до цінових пропозицій закупівельних організацій. Звідси і загальне нерозуміння і недооцінка затрачених ресурсів, у тому числі і витрат праці на виробництво.

Саме відсутність достовірної інформації про собівартість продукції вирощеної у домогосподарствах зумовлює необґрунтоване ціноутворення при її продажу. Чи є адекватною закупівельна ціна молока в розмірі 4 грн./літр? Не знаючи його собівартості, ми не можемо сформувати відповідну мінімальну ціну продукції, яка б забезпечувала товаровиробнику хоча б мінімальну рентабельність.

Розробка відповідної обліково-аналітичної системи для домогосподарств є важливим кроком також і для їх захисту та підтримки, як виробників, з боку держави. Адже визначення реальної собівартості продукції на основі наявної узагальненої достовірної інформації про витрати може стати відправною точкою для прийняття урядових рішень щодо регулювання мінімальних закупівельних цін на продукцію та інших заходів підтримки малого сільськогосподарського товаровиробника.

В цьому аспекті, популярності набувають альтернативні (неофіційні, неформальні) джерела інформації. Останнім часом в тренді оперувати інформацією аналітичних досліджень, проектів, експертних думок тощо. Зокрема, одне з таких досліджень проведене в

2016 році за підтримки Проекту розвитку молочного бізнесу України, що здійснюється за фінансової підтримки канадського уряду. Воно стосується визначення ефективності утримання приватної молочної ферми. Дослідження проведене по 3 категоріях господарств 2-3 / 6-8 / 9-10 доїльних корів у приватних господарствах і містить визначення витрат, собівартості 1 кг. молока, рентабельності, матеріаломісткості виробництва. Аналіз результатів цього грантового дослідження в порівнянні з офіційними даними, що дає бухгалтерський облік сільськогосподарських підприємствам наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Поєднання офіційної та альтернативної інформації в аналізі собівартості молока

Категорія виробників	Виробнича собівартість, грн./л.	В т.ч. без витрат на оплату праці, грн./л.
Домогосподарства, в т.ч.: 6-8 корів 9-10 корів <i>(альтернативна інформація)</i>	- - -	2,91 2,61
Передове типове молочне господарство <i>(управлінський облік, фінансова звітність)</i>	4,40	3,48
Високотехнологічне (роботизоване) господарство <i>(управлінський облік, фінансова звітність)</i>	5,05	4,41

Джерело: побудовано автором за даними Проекту розвитку молочного бізнесу України.

Наведену інформацію можна використовувати для певних оцінок, порівнянь, однак із застереженням щодо її достовірності. Адже, якщо бухгалтерський облік – офіційна інформація і за неї відповідає власник, керівник, бухгалтер, то питання щодо проектів, які фінансуються ззовні, досить суперечливе. Відтак, використання зібраної такими проектами інформації має бути обережним.

Отже, природно виникає потреба розширення меж обліку, посилення інформаційності його даних, удосконалення звітності. Над цими проблемами активно працюють вчені ННЦ «Інститут аграрної економіки». Здобутки аграрної академічної школи з бухгалтерського обліку як в прикладному, так і фундаментальному вимірах (табл. 3.6) створюють нові можливості для залучення цієї професії до вирішення соціально-економічних проблем села.

Таблиця 3.6

**Перелік науково-технічної продукції, як результату реалізації
наукової складової функціонування інституту
бухгалтерського обліку**

Назва продукції	Підприємство (організація) де планується впровадження розробки	Обсяги впровадження
Методики та методичні рекомендації з облікового забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах трансформації та диджиталізації систем управління	Сільськогосподарські підприємства	Розроблені методики та методичні рекомендації застосовуються в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств
Модель удосконалення звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням вимог глобальної системи стандартів звітності про сталий розвиток	Міністерство фінансів України Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України	Запропонована модель доведена до органів виконавчої влади для врахування при внесенні змін та доповнень до відповідних нормативно-правових актів
Система науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення діяльності економічних служб підприємств	Підприємства АПВ	Система науково-методичного та інформаційно-консультативного забезпечення реалізована через функціонування порталу «Облік і фінанси АПК»

Реалізація наукової складової функціонування інституту бухгалтерського обліку вже на сьогодні має продукцію споживачами якої є організації різних країн (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**споживачі науково-технічної продукції ,
як результату реалізації наукової складової функціонування
інституту бухгалтерського обліку**

Країна	Назва організації	Назва продукції (послуг)	Обсяги споживання (% від плану реалізації)
США	Міжнародна федерація бухгалтерів	Пропозиції щодо вдосконалення міжнародних стандартів фінансової звітності МСФЗ	25
Великобританія	Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ)	Пропозиції до проектів МСФЗ	25

Продовження табл. 3.7

СНД	Євразійська рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (ЄРСБА)	Пропозиції до проєктів МСФЗ	25
Україна	Міністерство фінансів України	Пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України в умовах застосування МСФЗ	50
Україна	Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України	Методичні рекомендації з питань бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	50
Україна	Сільськогосподарські підприємства	Методичні рекомендації з питань бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України	50

Категорія домогосподарств по об'єктивним причинам значно поступається великим підприємствам по наявності та використанню передових технологій, зокрема і в частині обліку та оподаткування їх діяльності. По об'єктивним причинам для них є недоступні технології ефективного управління своїми фінансами та господарською діяльністю, нема належного інформаційного забезпечення та доступних для них методик визначення ефективності господарювання, формування планів та бюджетів своєї діяльності, калькулювання собівартості вирощеної продукції, моніторингу цін на продукцію та ринків її збуту. Наявність таких інформаційних основ для їх господарювання дозволила б пришвидшити їх трансформацію в повноцінних суб'єктів сільськогосподарської підприємницької діяльності. Саме тому, важливою є розробка обліково-інформаційного забезпечення для домогосподарств, яке передбачає формування організаційних та методичних засад обліку, аналізу, планування та внутрішнього контролю своєї діяльності, впровадження яких забезпечить господарствам входження в правове поле як суб'єктів підприємництва та оподаткування. Вбачається необхідною розробка відповідного програмного продукту та мобільного додатку, який би дозволяв накопичувати протягом року витрати сільськогосподарського виробництва, розподіляти їх за видами продукції та розраховувати їх собівартість. Це б дозволило домогосподарствам мати орієнтири при формуванні ціни реалізації сільськогосподарської продукції та розраховувати результати своєї господарської діяльності.

Таким чином існуюча натеper система бухгалтерського обліку в аграрному підприємництві має чотири організаційні прояви: агрохолдинговий, середніх, малих підприємств та товарних домогосподарств (табл. 3.8). Аналіз даних організаційних проявів бухгалтерського обліку на предмет відповідності цілям капіталізації потенціалу суб'єктів підприємництва показав наступні результати. У цих проявах оцінка і капіталізація активів за ринковою вартістю, як вимагає СНР можлива лише у великих і середніх підприємствах і лише за умови впровадження відповідної методології та методичних рекомендацій. У малих аграрних підприємствах, яких налічується 47,9 тис. од. (95 % всіх сільськогосподарських підприємств за даними державної статистики) та господарствах сільського населення (близько 4 млн од, частка яких у обсязі продукції сільського господарства країни становить 30 %), це питання потребує додаткового кадрового та методичного посилення.

Таблиця 3.8

СНР:		Потенціал капіталізації	Складові капіталу в системі національних рахунків та їх наявність бухгалтерському обліку					
Система обліку:	Оцінка активів за ринковою вартістю		Житлові будівлі	Нежитлові будівлі та споруди	Земля та інші права на природні ресурси	Машини й обладнання	Культивовані активи (довгострокові біологічні активи)	Нематеріальні основні засоби
	Агрохолдингів	Можлива	Високий	–		–		
	Середніх с.г. підприємств	Обмежена	Середній	–		–		
	Малих с.г. підприємств (фермерських господарств)	Неможлива	Низький	–		–		
	Товарних домогосподарств	Неможлива	Низький	–	–	–	–	–

Умовні позначення:

- Наявні на праві власності та в фінансовій звітності
- Наявні на праві власності та частково фінансовій звітності
- Наявні на праві власності (користування) не відображені у звітності і в СНР

Крім того, як свідчать результати досліджень узагальнені в таблиці 3.6, лише такі об'єкти системи національних рахунків, як культивовані активи (довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва) в повній мірі відображені в бухгалтерському обліку агрохолдингів, середніх і малих підприємств. Нежитлові будівлі та споруди, машини й обладнання, нематеріальні основні засоби представлені в обліку цих суб'єктів частково. Житлові будівлі, земля та інші права на природні ресурси взагалі не відображені на рахунках бухгалтерського обліку (що й пояснює їх відсутність в СНР, про що зазначалося вище). Результати аналізу доводять необхідність запровадження політики капіталізації у всіх організаційних проявах облікових систем незалежно від форми господарювання суб'єктів підприємництва.

3.2. Інформаційне забезпечення управління в сільських територіальних громадах

Поряд з суб'єктами підприємництва значна частка національного багатства перебуває у віданні сільських територіальних громад. Це вимагає проведення дослідження повноти відображення в обліку усіх складових потенціалу сільських територіальних громад. Метою даного підпункту монографії є оцінка обліково-інформаційних систем розкриття потенціалу сільської території на предмет комплексного їх задіяння в системі бухгалтерського обліку з метою його капіталізації.

Розвиток сільських територій на сьогодні – питання надактуальне. Його актуальність викликана процесами реформування системи місцевого самоврядування та територіальної організації влади. Як зазначено в аналітичній записці Національного інституту стратегічних досліджень, з одного боку, здійснення децентралізації є необхідним кроком з огляду на євро інтеграційний зовнішньополітичний курс держави. З іншого боку, трансформація державного устрою може створити нові виклики для українського суспільства, особливо у процесі здійснення адміністративно-територіальної реформи та на перших етапах функціонування нової системи організації публічної влади [249].

Важливою передумовою розвитку будь-якого регіону, території, громади є формування і ефективне використання її природного, ресурсного, економічного, демографічного соціально-культурного потенціалу. Основою такої ефективності є наявність повного та достовірного інформаційного забезпечення.

Проблеми та перспективи соціально-економічного розвитку регіонів досліджують М. Бутко, Н. Гавкалова, В.Геєць, Я. Жаліло, М. Кизим, Т. Клебанова, Ю. Манцевич, Т. Уманець та інші. Вивченням питань ресурсного потенціалу, у тому числі і в регіональному аспекті, займалися такі вчені, як: Н. Багров, Т. Безверхнюк, П. Беленький, В. Боров, З. Варналій, В. Воротін, М. Долишній, І. Дробот, Л. Зайцева, Е. Лібанова, Ю. Маршавін, О. Павлов, С. Тумакова, М. Хвесик, М. Чумаченко, О. Шаблій, В. Шевчук та інші.

Інформаційне забезпечення управління підприємствами, питання розвитку бухгалтерського обліку як його складової, досліджують класики облікової теорії та практики З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Легенчук, О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар та інші. Питання інвентаризації є базовими в усіх пропонованих наукою моделях аграрного устрою, капіталізації національного багатства, обігу земель сільськогосподарського призначення [112,118,67,18,192,228,232].

Як справедливо відмічають дослідники, неспіврозмірність природно-ресурсного потенціалу України і стандартів якості життя є чи не найголовнішим парадоксом нашої сучасності. Володіючи колосальними земельними, природно-просторовими, енергетичними ресурсами, ми не досягнули базового рівня економічної безпеки на інвестиційній привабливості (конкурентоспроможності) на міжнародній арені. Розв'язання цих суперечностей, а також поліпшення використання ресурсів держави та загалом її потенціалу вчені-управлінці вбачають в розвитку територіального управління, що пов'язано з реальним зміцненням місцевого самоврядування та підвищенням результативності регіональної політики [317]. Разом з тим, мало хто звертає увагу на питання інформаційного забезпечення такого управління. На сьогодні утворені нові адміністративно-територіальні одиниці – об'єднані територіальні громади. Вкрай важливо мати достовірну та повну інформацію про те, яким

потенціалом вони володіють та які можливості його використання в цілях розвитку території.

Інформаційне забезпечення бізнесу – система бухгалтерського обліку на рівні підприємства – досить опрацьоване, і багато дослідників присвятили цьому свої праці, як наукові так і практичні. Разом з тим, потребує розвитку та розробки відповідних методик і практик вищий рівень інформаційного забезпечення управління – рівень територіальних громад. На першому етапі, враховуючи зміни адміністративно-територіального устрою України, актуальним питанням є формування достовірної інформаційної бази щодо наявного ресурсного та економічного потенціалу утворених та вже існуючих територіальних громад. Таке інформаційне забезпечення має бути спрямоване на чіткий та достовірний облік усього наявного потенціалу громади для залучення інвестицій до регіону і створення сприятливих та економічно вигідних умов життя та господарювання. У зв'язку з зазначеним важливим завданням в процесі дослідження є узагальнення тенденцій розвитку інформаційного забезпечення управління сільськими територіальними громадами та формулювання мети і завдання системи бухгалтерського обліку в контексті капіталізації їх ресурсного та економічного потенціалу.

Державна політика України у сфері місцевого самоврядування спирається на інтереси жителів територіальних громад і передбачає децентралізацію влади – тобто передачу від органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування значної частини повноважень, ресурсів та відповідальності. В основу цієї політики закладено положення Європейської хартії місцевого самоврядування та найкращі світові стандарти суспільних відносин у цій сфері. Законодавче підґрунтя для зміни системи влади та її територіальної основи сформовано у 2014 році. Станом на 10 січня 2020 року, в Україні створено 1029 об'єднаних територіальних громад, у які об'єдналися 4698 громад з населенням 11,7 мільйонів людей [242].

Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р [305], передбачила передачу значного обсягу повноважень до територіальних громад, в тому числі і в частині управління та розпорядження фінансовими, майновими активами та ресурсами громади. Зокрема, для

створення належних матеріальних та фінансових умов функціонування громад матеріальною основою місцевого самоврядування визначено майно, зокрема земля, що перебуває у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, об'єктів спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст, району, області. Концепцією передбачено надання територіальним громадам права розпоряджатися земельними ресурсами в межах своєї території, об'єднувати свої майно та ресурси в рамках співробітництва територіальних громад для виконання спільних програм та більш ефективного надання публічних послуг населенню суміжних територіальних громад [305].

Свою чергою у статті 8 Закону «Про добровільне об'єднання територіальних громад», що прийнятий у 2015 році визначено, що об'єднана територіальна громада є правонаступником всього майна, прав та обов'язків територіальних громад, що об'єдналися, з дня набуття повноважень сільською, селищною, міською радою, обраною такою об'єднаною територіальною громадою. У разі об'єднання всіх територіальних громад одного району в одну об'єднану територіальну громаду все майно спільної власності територіальних громад такого району є комунальною власністю об'єднаної територіальної громади, а пов'язані з таким майном права та обов'язки належать об'єднаній територіальній громаді з дня набуття повноважень сільською, селищною, міською радою, обраною такою об'єднаною територіальною громадою [280].

Таким чином, місцеві громади набули широких повноважень розпоряджання своїм майном та ресурсами. Але поряд з цим і набули значної відповідальності щодо ефективного управління ними. Адже окрім землі, майна, бюджету будь-який регіон характеризується наявністю і інших ресурсів, які складають його економічний, поселенський, природний, трудовий, соціальний, інформаційний, фінансовий потенціал. Тих ресурсів, які можуть бути ключовими у його розвитку, забезпечують певні переваги життя саме на цій території, створюють додаткові умови для ведення бізнесу, господарства тощо, на базі яких формується, або вже сформований певний бренд регіону.

Управління цим потенціалом починається з достовірного інформаційного забезпечення про його кількість, просторове розмі-

щення та, в ідеалі, про його вартість, теперішню і потенційну. Особливо актуальне питання інформаційного забезпечення щодо ресурсного та економічного потенціалу громади в аспекті підвищення інвестиційної привабливості регіону, визначення напрямів його ефективного залучення в господарський та соціально-інфраструктурний розвиток громади.

У 2015 році постановою Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 року № 856 затверджено Порядок та Методику проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації державної регіональної політики [291]. Вони передбачають періодичне відстеження відповідних індикаторів розвитку регіонів, спостереження за процесом реалізації регіональних програм, виявлення проблем розвитку регіонів та причин їх виникнення, підвищення ефективності управлінських рішень. Для проведення такого моніторингу залучені як органи місцевого самоврядування так і міністерства й відомства.

З метою ефективного проведення цього моніторингу також вкрай важливо мати достатнє та достовірне інформаційне забезпечення майнового та ресурсного потенціалу в органах управління територіальними громадами.

Інформаційне забезпечення управління в територіальних громадах – це один з ключових напрямів, що потребує максимальної системності, повноти і відповідності запитам сьогодення. Необхідність його дослідження та удосконалення викликана розбалансованістю та відсутністю повної та достовірної економічної інформації про розвиток сільських територій в розрізі їх мешканців – як юридичних так і фізичних осіб. Зокрема, відсутня фінансово-економічна інформація в частині сімейних домогосподарств, які, як свідчить статистика, виробляють добру половину загальнонаціонального обсягу сільськогосподарської продукції.

На сьогодні інформаційне забезпечення розвитку та управління в територіальних громадах представлене системою бухгалтерського та бюджетного обліку в органах місцевого самоврядування, системою інформації органів статистики на місцях, що останнім часом дуже скоротилась та не забезпечує достатнього масиву інформації для управління, системою погосподарського обліку в органах місцевого самоврядування та системою земельно-кадастрового обліку.

Один із обов’язків органів місцевого самоврядування – ведення погосподарського обліку. Починаючи з 2017 рік в Україні діє нова методологія організації та ведення погосподарського обліку, затверджена наказом Державної служби статистики України від 11.04.2016 р. № 56 «Про затвердження Інструкції з ведення погосподарського обліку в сільських, селищних та міських радах» [138].

Ведення погосподарського обліку в органах місцевого самоврядування передбачено для накопичення і систематизації відомостей по кожному населеному пункту. Передусім погосподарський облік є цінними для самих сільських громад і розвитку сільських територій. Він важливий також як інформаційне джерело державного управління, адже містить інформацію щодо особистих селянських господарств, землеволодіння та землекористування. У 2016 році кількість обов’язкових до заповнення форм погосподарського обліку, що складаються органами місцевого самоврядування скоротилась до двох обов’язкових форм (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Обов’язкові форми погосподарського обліку в територіальних громадах

До 2016 року	З 1 січня 2016 року
• Погосподарська книга № _____ на 2011 — 2015 роки (форма № 1); • Алфавітна книга об’єктів погосподарського обліку на 2011 — 2015 роки» (форма № 2); • Список осіб, яким надані земельні ділянки для ведення особистого селянського господарства (форма № 3); • Додаток до погосподарського обліку «Перелік установ, які знаходяться на території ради, на 2011 — 2015 роки»; • Посівні площі сільськогосподарських культур у домашніх господарствах на території сільської ради під урожай 20 _____ року (форма № 4).	• Облікова картка об’єкта погосподарського обліку (форма № 1) • Список осіб, яким надані земельні ділянки для ведення особистого селянського господарства із земель міських поселень (форма № 3)

Джерело: складено автором на основі аналізу нормативно-правової бази [138].

Зауважимо, що скоротилась лише кількість обов’язкових форм. Інструкція з ведення погосподарського обліку в сільських, селищних та міських радах [138] визначає, що місцеві ради самостійно приймають рішення щодо виду та формату погосподарського об-

ліку. Тобто будь-який варіант, в тому числі і зі збереженням та подальшим веденням усіх форм, що діяли раніше, є прийнятним для громади, але має бути затверджений їхнім рішенням.

Зокрема, погосподарські книги (були обов'язкові до 2016 р.) містять дані про основні статті місцевого оподаткування: земельні ділянки та нерухомість фізичних осіб, які проживають на території відповідної ради. Саме в погосподарській книзі містяться відомості про склад і кількість домогосподарств, членів сім'ї, які проживають в господарстві, дані щодо землі, будівель і худоби, сільськогосподарської техніки, що знаходяться в приватній власності.

Подальше ведення погосподарської книги, за умови запровадження автоматизованого обліку, дозволить полегшити роботу щодо збору статистичних даних працівниками рад, допоможе відкрити нові можливості для управління місцевими фінансами. Погосподарський облік є незамінним інструментом для аналізу податкового, інвестиційного, фінансово-економічного потенціалу територіальної громади. І питання його автоматизації вкрай важливе для формування ефективної системи статистики сільських територій, яка б відповідала європейським та міжнародним нормам і стандартам.

На сьогодні автоматизована форма погосподарського обліку набула масового застосування в громадах. Запровадження автоматизованого обліку – повноцінна та сучасна альтернатива веденню паперової погосподарської книги. Такий підхід дозволяє значно полегшити збір і пошук статистичних даних, а також відкрити нові можливості управління місцевими фінансами. На сьогодні функціонує кілька найбільш розповсюджених програм автоматизованого обліку, серед них: система електронного погосподарського обліку «Розумне село», програмний комплекс «Погосподарський облік для сільських, селищних рад». Обидві програми розроблено спеціально для ведення обліку у селі та рекомендовано Державною службою статистики України [245].

Система «Розумне село» – це перша комплексна електронна інформаційно-аналітична система, що призначена для автоматизації діяльності територіальних громад України. Комп'ютерна програма «Розумне село» – це інструмент для сільських і селищних рад у вигляді програмного комплексу по веденню погосподарських

книг, статистичного обліку землі, нерухомості, транспорту, свійських тварин і худоби у відповідності до норм Інструкції (табл. 3.10) [138].

Програмний комплекс «Розумне село» являє собою єдину багаторівневу електронну інформаційну систему, що призначена для полегшення повсякденної роботи працівників адміністрацій територіальних громад, виконавчих комітетів сільських і селищних рад [245]. Сьогодні програма «Розумне село» активно експлуатується на Західній Україні. Відгуки свідчать, що автоматизація погосподарського обліку за допомогою цього комплексу значно економить час і полегшує пошук даних, а також зменшує кількість помилок. За свідченнями розробників впровадження системи надає можливість організувати роботу персоналу у відповідності до сучасних тенденцій в сфері інформатизації, що дозволяє скоротити затрати часу, необхідного для надання публічних послуг громадянам (виписки довідок, швидкий пошук даних, фіксація звернень громадян тощо).

Інший програмний комплекс – «Погосподарський облік для сільських, селищних рад» – це проект Головного управління статистики в Івано-Франківській області. Першими систему «Погосподарський облік» мали можливість спробувати сільські та селищні ради на Прикарпатті, та сьогодні цим програмним комплексом користуються тисячі сільських рад по всій Україні [241].

Таблиця 3.10

**Склад та структура системи погосподарського обліку
«Розумне село» [118]**

Вид інформації	Зміст інформації
Відомості про домогосподарство	1. Особовий рахунок, кадастровий номер. 2. Адреса домогосподарства (індекс, країна, область, район, населений пункт, вулиця, номер будинку). 3. Додаткові відомості.
Відомості про мешканців громади	1. П.І.Б., відношення до голови домогосподарства. 2. Паспортні дані, дані про стать, національність тощо. 3. Відомості про освіту, роботу, пенсію і т.п. 4. Відмітки про ведення підприємницької діяльності, про ведення особистого селянського господарства, про потребу у соціальному захисті тощо. 5. Дані про вибуття/прибуття фізичних осіб. 6. Історія змін прізвищ та імен фізичних осіб.
Відомості про худобу в домогосподарстві	1. Дані про велику рогату худобу, свиней, коней і т.п. 2. Птиця, бджолосім'ї. 3. Хутрові та інші тварини.

Продовження табл. 3.10

Відомості про будівлі	1. Загальна площа будинку, його житлова площа. 2. Рік побудови, матеріали стін та покрівлі, к-ть кімнат. 3. Плани будівель, документи-підстави на власність. 4. Стан будівель (аварійний, задовільний тощо). 5. Наявність зручностей (вода, опалення і т.п.). 6. Нарахування та сплата податків.
Відомості про земельні ділянки	1. Загальна площа земельних ділянок. 2. Земля, що призначена для будівництва, ОЖБ і т.п. 3. Відомості про площі вирощуваних культур: озимих, ярих, технічних; картоплі, овочів, баштанів та кормових культур тощо
Облік і контроль сплати податків на землю	1. Облік власників земельних ділянок. 2. Облік актів на право власності, рішень сесій виконкомів. 3. Автоматичний розрахунок суми податку, виходячи з тарифної ставки та площі земельної ділянки. 4. Виписка первинних документів про сплату податку. 5. Відомості про заборгованість по сплаті податків. 6. Зручний механізм автоматичної зміни/заміни власників земельних ділянок (господарств). 7. Автоматичне формування звітів, що пов'язані із погосподарським обліком земельних ділянок
Відомості про с.-г. техніку в домогосподарствах	1. Трактори. 2. Вантажні автомобілі. 3. Комбайни та інша техніка в приватній власності.
Розділ звернень громадян	1. Фіксація звернень та їх причин. 2. Призначення відповідальних за рішення. 3. Винесення резолюцій по зверненнях.
Звіти в програмі	1. Списки виборців 2. Списки соціально-незахищених людей 3. Різноманітні аналітичні звіти: список людей за віком, список військовозобов'язаних, список осіб, що займаються підприємницькою діяльністю тощо 4. Додаткові форми звітів за вимогою користувача
Довідки в програмі	1. Довідка про склад сім'ї 2. Довідка про будинок 3. Довідка про земельну ділянку тощо (> 50 форм).

Джерело: сформовано на основі [245].

Порівняно з комплексом «Розумне село», програма «Погосподарський облік» має більш простий та лаконічний дизайн. Але функціонал програми вирішує усі проблеми ведення погосподарського обліку села. Наприклад, при необхідності у програмі можна швидко сформулювати доступну аналітичну інформацію: соціальний паспорт, вихідні таблиці, вікову структуру населення, довідки для населення. Також у комплексі є можливість одержання повної і рі-

здобичної інформації про будь-якого жителя за будь-який період засобами швидкого й ефективного пошуку за реквізитами: ПІБ, адреса, дата народження тощо. Існує спеціальна версія «Погосподарського обліку» для районної ради, що допомагає налагодити комунікацію між усіма селами району [241]. Програмний комплекс «Погосподарський облік у сільських, селищних радах району (міста)» є продовженням програмного комплексу «Погосподарський облік для сільських, селищних рад» і забезпечує формування зведеної інформації по сільських (селищних) радах.

Окремий програмний комплекс з однойменною назвою призначений для формування «Паспорту населеного пункту», який забезпечує проведення моніторингу трансформаційних процесів щодо розвитку сільських територій і містить комплекс показників, які характеризують: соціально-економічну ситуацію; демографічну ситуацію; екологічну ситуацію; зайнятість населення, у тому числі за межами сільради, району, області, України; матеріально-технічне забезпечення; наявність та використання земельних ресурсів; об'єкти соціальної інфраструктури (житло, освітні заклади, медичні установи, заклади культури і спорту, торгівлі, ресторанного господарства, побуту, зв'язку, інженерного забезпечення, музеї, заповідники, тощо); інженерне забезпечення [273].

У Вінницькій області з метою покращення організації та належного ведення погосподарського обліку, мінімізації часу на отримання різноманітної інформації як у цілому по місцевій раді та її населених пунктах, так і по окремому домогосподарству, з 2007 року запроваджено технологію електронного ведення погосподарського обліку з використанням автоматизованої інформаційної системи. Таку автоматизовану систему обробки інформації сільських рад впроваджено більш як у 670 місцевих радах області, які здійснюють погосподарський облік [243].

Окремою інформаційною системою на селі є земельно-кадастровий облік. Інформаційне забезпечення щодо землекористування у регіональному розрізі забезпечується системою Державного земельного кадастру, яка перебуває у відданні Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру. Державний земельний кадастр – це єдина державна геоінформаційна система відо-

мостей про землі, розташовані в межах державного кордону України, їх цільове призначення та обмеження у використанні. Кадастр містить дані про кількісну та якісну характеристику земель, їх оцінку, розподіл між власниками та користувачами. Значна частина такої інформації на сьогодні є доступною завдяки програмно-апаратному комплексу Національної кадастрової системи та роботі електронних сервісів Публічної кадастрової карти. Наприкінці 2019 року за допомогою Публічної кадастрової карти відкрито публічний доступ до досить цікавої інформації про землі лісового фонду, землі природно-заповідного фонду, місцезнаходження родовищ і проявів корисних копалин, спецдозволи на користування надрами України.

На сьогодні інформаційними шарами Публічної кадастрової карти, що доступні для публічного перегляду на її сайті <https://map.land.gov.ua/kadastrova-karta> є: кадастровий поділ, архівні ділянки, ділянки з помилками геометрії, обмеження у використанні земель, розпорядження сільськогосподарськими землями, адміністративно-територіальний устрій, обласні центри, незареєстровані території, ґрунти, прибережні захисні смуги, ліси, природно-заповідний фонд, геонадра, родовища корисних копалин, нафто-газові свердловини, смарагова мережа. Інформація щодо нормативно-грошової оцінки земель доступна на порталі нормативно-грошової оцінки Держгеокадастру. До відповідної інформації Державного земельного кадастру надається доступ посадовим особам органів виконавчої влади.

Земельно-кадастровий облік передбачає ведення натурного обліку земель території та підготовки відповідної адміністративної звітності. Адміністративна звітність – це організаційна форма спостережень, які проводяться органами державної влади (за винятком органів державної статистики), органами місцевого самоврядування та іншими юридичними особами відповідно до законодавства та з метою виконання адміністративних обов'язків та завдань, віднесених до їх компетенції.

Ці потоки інформації про землі територіальної громади формуються державними кадастровими реєстраторами територіальних органів Держгеокадастру по регіонам та надаються районним державним адміністраціям, районним, міським, сільським, селищним

радам за допомогою адміністративної звітності з кількісного обліку земель за формами: № 11-зем (квартальна) «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності»; № 12-зем (річна) «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності»; № 15-зем (квартальна) «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням та угіддями»; № 16-зем (річна) «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та угіддями».

За інформацією Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру кількісні дані адміністративної та статистичної звітності є основним джерелом інформації, зокрема, для Моніторингу земельних відносин в Україні, який запроваджений з метою підвищення прозорості земельних відносин, підвищення інвестиційної привабливості земельної сфери за рахунок якісних та систематизованих даних [317].

Не дивлячись на наявність Державного земельного кадастру та адміністративної звітності, часто об'єднані громади не знають чітких меж своїх населених пунктів, не володіють інформацією щодо вартості земельних ресурсів, що належить місцевим громадам для прогнозування надходжень від плати за землю.

Так, характеризуючи ретроспективу слід зазначити, що тенденція розвитку інформаційного забезпечення у сфері землекористування (табл. 3.11) – це скорочення з 15 форм у 2001 році до 4 форм адміністративної звітності у 2016 році.

Таблиця 3.11

Стан інформаційного забезпечення у сфері землекористування

2001 рік – 15 форм	
Код	Назва
1-зем	Стан здійснення земельної реформи
2-зем	Звіт про землі, які перебувають у власності і користуванні
6-зем	Звіт про наявність земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності
6а-зем	Звіт про наявність зрошуваних земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності
6б-зем	Звіт про наявність осушених земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності
Додаток 1 до форми 6-зем, 6а-зем, 6б-зем	Довідка про зміну площ сільськогосподарських угідь в усіх категоріях земель

Продовження табл. 3.11

Додаток 2 до форми 6-зем, ба-зем, бб-зем	Звіт про землі, що відведені підприємств, організаціям та установам для несільськогосподарських потреб в постійне користування (володіння)
Додаток 3 до форми 6-зем, ба-зем, бб-зем	Звіт про землі, що відведені підприємств, організаціям та установам для несільськогосподарських потреб в тимчасове користування, а також про землі, надані для ведення сільського господарства та здійснення (без вилучення) геологознімальних, пошукових геодезичних та вишукувальних робіт
Додаток 4 до форми 6-зем, ба-зем, бб-зем	Звіт про повернення підприємствами, організаціями та установами земель наданих для несільськогосподарських потреб
Додаток 1 до форми ба-зем	Довідка про технічний стан гідромеліоративних систем на зрошуваних сільгоспугіддях
Додаток 2 до форми бб-зем	Довідка про технічний стан гідромеліоративних систем на осушених сільгоспугіддях
2-тп (рекультивація)	Звіт про рекультивацію земель, зняття і використання родючого шару ґрунту
4-зем	Звіт про здійснення заходів по охороні земель
5-зем	Звіт органів по земельних ресурсах про державний контроль за використанням та охороною земель
	
2016 рік – 4 форми	
11-зем	«Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності»
12-зем	«Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності»
15-зем	«Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням та угіддями»
16-зем	«Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та угіддями»

Джерело: узагальнення нормативно-правової бази [295, 296].

Зокрема, до 2015 року включно найбільш значимими були форми адміністративної звітності з земельних ресурсів, зокрема форми кількісного обліку земель №№ 6-зем, ба-зем, бб-зем, 2-зем (Наказ Державного комітету статистики України від 05.11.1998 р. № 377 [296]). Згідно цих форм, з 1998 року органами земельних ресурсів вівся кількісний облік земель, їх розподіл по угіддях і землекористувачах. Найбільш затребуваною з них була форма 6-зем

«Звіт про наявність земель та розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддях та видами економічної діяльності», яка в свою чергу є основою для визначення Кф (коефіцієнта функціонального використання ділянки) при розрахунку нормативної грошової оцінки земель, сплати земельного податку. З 2016 року ці форми скасовані. Натомість Наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 30.12.2015 р. № 337 затверджено:

- форму звітності № 11-зем (квартальна) «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням і формами власності» та Інструкцію щодо її заповнення;

- форму звітності № 12-зем (річна) «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та користувачами, формами власності» та Інструкцію щодо її заповнення;

- форму звітності № 15-зем (квартальна) «Звіт про землі та земельні ділянки за цільовим призначенням та угіддями» та Інструкцію щодо її заповнення;

- форму звітності № 16-зем (річна) «Звіт про землі та земельні ділянки за власниками та угіддями» та Інструкцію щодо її заповнення [295].

У діючих формах відсутні ряд важливих показників, що узагальнювались протягом 18 років.

Земельний потенціал – це лише складова природного потенціалу території. Родовища природних ресурсів на території громад (торф, бурштин, нафта і т.д.) також повинні підлягати жорсткому обліку повинні бути проінвентаризовані з залученням фахівців, оцінені та оприбутковані на баланс селищної ради як права користування природними ресурсами. На сьогодні значна частина природного потенціалу сільської території не знаходить вартісного вираження та інформаційного узагальнення (рис. 3.5).

Потенційні об'єкти капіталізації відсутні у звітності громади. Зокрема: економічний потенціал, природно-енергетичний потенціал, соціально-інфраструктурний та культурно-історичний потенціал громади. Серед об'єктів капіталізації, що частково наявні у звітності громади: фінансово-майновий капітал, людський та земельний потенціал.

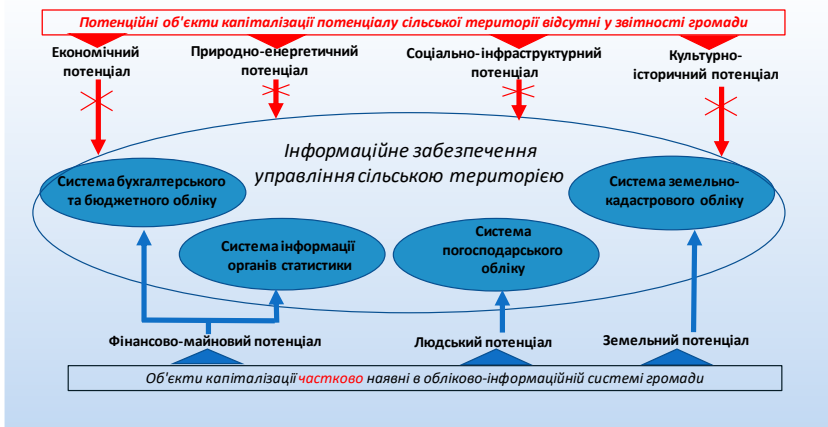


Рис. 3.5. Місце і ступінь повноти інформації про потенціал сільських територій у офіційних інформаційних ресурсах

Розкриття потенціалу сільської території, яке базується на застосуванні 4 автономних обліково-інформаційних систем (погосподарського обліку, земельно-кадастрового, бухгалтерського та бюджетного обліку) є недосконале. Виявлено, що лише система бухгалтерського обліку містить інформацію про майновий потенціал громади у вартісному вираженні. Системи погосподарського та земельно-кадастрового обліку мають узагальнення людського та земельного потенціалу лише у фізичних (натуральних) показниках. При цьому система бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування обмежена виключно питаннями виконання бюджету та не має на меті представлення потенціалу громади. Облік ресурсів, що його формують, відсутній, як і власне комплексне бачення їх видів, класифікацій та стратегій капіталізації.

У розвиток теоретичного обґрунтування подальшої розробки інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських територій, а також з метою його подальшого уніфікованого обліку запропоновано класифікацію видів потенціалу сільських територій:

1. Фінансово-майновий потенціал (майно та кошти, що належать громаді).
2. Людський потенціал регіону (об'єкти погосподарського обліку).

3. Економічний потенціал (підприємницькі ресурси громади, суб'єкти підприємництва).

4. Природно-енергетичний потенціал (земельні, просторові, енергетичні, водні, лісові ресурси, корисні копалини).

5. Соціально-інфраструктурний потенціал (соціально значимі об'єкти та інфраструктура).

6. Культурно-історичний потенціал (об'єкти культурно-історичного значення).

Нижче наведено узагальнення сутності та елементного складу кожного з виділених видів потенціалу сільської території. Проведення такої структуризації важливе подальшого формування організаційно-методичного механізму обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад.

Фінансово-майновий потенціал – сукупність чистих активів громади, що відображена у фінансовій звітності відповідного органу місцевого самоврядування та всіх підприємств комунальної власності, розташованих на території громади. Фінансово-майновий потенціал включає фінансові та майнові ресурси.

Фінансові ресурси – це грошові кошти органів місцевого самоврядування та фінансові ресурси підприємств і організацій, а також населення, що залучаються місцевими органами влади для забезпечення економічного і соціального розвитку регіону.

Фінансові ресурси на регіональному рівні мають такі складові.

1. Кошти місцевих бюджетів та зведеного бюджету області, призначені для цілей розвитку регіону.

2. Кошти державного бюджету (фінансова підтримка з боку держави, зокрема: підтримки розвитку регіонів за рахунок трансфертів та субвенцій, що передбачені в державному бюджеті; системи заходів із соціально-економічного розвитку регіонів, що були включені до відповідних державних програм і будуть здійснюватись безпосередньо за рахунок коштів держбюджету тощо).

3. Небюджетні кошти шляхом участі в реалізації регіональних проєктів бізнесу, населення, громадських структур тощо.

Майнові ресурси – це сукупність основних матеріальних активів, що є на балансі органів місцевого самоврядування та підпри-

ємств комунальної власності. Інформація про такі ресурси є важливою в частині оперативного управління та повноцінного використання таких активів.

Людський потенціал – кількісний склад людських ресурсів (населення) регіону, з відповідною диференціацією за віком, а також освітніми, професійними, творчими, соціальними, економічними властивостями та можливостями. Людський потенціал регіону як джерело сукупної пропозиції праці характеризують такі категорії, як населення, трудові ресурси.

Населення – сукупність людей, які проживають на певній території (у країні, області, місті, районі, селі тощо).

Трудові ресурси – частина працездатного населення регіону, яка за своїм фізичним розвитком, розумовими здібностями і знаннями здатна працювати.

Економічний потенціал – це сукупні можливості підприємств, суб'єктів господарювання та домогосподарств провадження підприємницької діяльності для забезпечення споживчих потреб регіону, податкових надходжень до місцевого бюджету.

Природно-енергетичний потенціал – це сукупність природних ресурсів та природних умов навколишнього природного середовища наявних на території громади, використання яких забезпечує розвиток окремих прибуткових видів діяльності для домогосподарств, приватних та комунальних суб'єктів господарювання, а також додаткові фінансові надходження до бюджету.

До *природних ресурсів* відносять: земельні, мінерально-сировинні (корисні копалини), водні, лісові, ресурси флори, фауни, рекреаційні ресурси.

Природними умовами вважаються: територіальне розташування регіону та його ландшафт, особливості клімату, що покращують чи погіршують умови життя та господарювання на території громади.

Природні ресурси і природні умови тісно пов'язані між собою, оскільки природні умови, якщо вони сприятливі, також є ресурсом для розвитку господарства, а ресурси, які не перебувають у господарському обороті (земельні, водні, лісові), продовжують залишатися природними умовами, справляючи позитивний вплив на розвиток людей, стан їхнього здоров'я. У складі природно-енергетич-

ного потенціалу окреме місце належить земельному. Земельний потенціал – сукупність земельних ресурсів на території громади за видами користування, формою власності, цільовим призначенням.

Соціально-інфраструктурний потенціал – це сукупність елементів соціальної сфери та інфраструктури регіону задовольняти соціальні потреби населення регіону медичного, побутового, освітнього, культурного, транспортного і житлово-комунального характеру.

Культурно-історичний потенціал – сукупність культурних пам'яток, що можуть бути привабливими з точки зору формування іміджу населеного пункту та його бренду, а також історичних пам'яток, що можуть бути привабливими з точки зору розвитку рекреаційного бізнесу в регіоні.

Така класифікація здійснена з метою подальшого формування інформаційних засад оцінки та капіталізації даних видів потенціалу у складні активів сільської території та в подальшому – у складі національного багатства.

Враховуючи важливість такої інформації, метою бухгалтерського обліку на рівні територіальної громади доцільно визначити формування інформаційної бази про вартість капіталоформуючих активів території та потенціал їх використання. В контексті капіталізації ресурсного та економічного потенціалу сільських територій завдання бухгалтерського обліку полягають у виявленні, оцінці, кількісному, якісному фіксуванні складових потенціалу сільської території та їх подальшого узагальнення у звітності для включення до складу національного багатства.

Узагальнене теоретичне уявлення про розбудову системи бухгалтерського обліку органів місцевого самоврядування в сільських громадах в напрямі інтеграції обліково-інформаційних систем про потенціал сільських територій (системи погосподарського, статистичного, земельно-кадастрового, бюджетного обліку) дозволяє враховувати в меті і завданнях бухгалтерського обліку органів місцевого самоврядування аспекти капіталізації не тільки фінансово-майнового, а й природно-ресурсного, людського, інтелектуального, культурно-історичного, соціально-демографічного потенціалу.

3.3. Обліково-інформаційне забезпечення державної та макроекономічної статистики

Важливу і значну частину інформаційного забезпечення економічної діяльності становить державна статистика.

Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 схвалена Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020», яка передбачає реалізацію 62 реформ та програм розвитку держави. Серед них – реформа статистики.

В кінці 2015 року Кабінет Міністрів України схвалив та запропонував Верховній Раді законопроект, що реформує Державну службу статистики України. Відповідальним за проведення реформи визначено Міністерство економіки і торгівлі України. Затверджений проект передбачає скорочення штату Державної служби статистики на 20 % та поетапне зменшення кількості обов'язкових статистичних звітів, які подають українські підприємства [246].

Запропоновані нововведення викликали резонанс в науково-експертних колах, породивши різні фронти дискусії від схвалення до нищівної та досить обґрунтованої критики. За ініціативи професора І.Г. Манцурова та за сприянням Економічного дискусійного клубу в Україні розпочато національну громадську дискусію «Щодо напрямків і глибини реформування системи державної статистики України» [176]. Один із учасників дискусії – професор університету Сорбона-Пантеон (Париж, Франція) О.О. Васечко наводить приклад того як високий рівень французької статистики був обумовлений розумінням потреб суспільства та уряду Франції та її роллю в управлінні соціальними, економічними та політичними процесами в країні [319]. І. Чернишев, керівник відділу Департаменту статистики Міжнародної організації праці вважає, що модернізацію та реформування системи статистики України слід починати не зі скорочення бюджету Державної служби статистики, а з розробки і затвердження Дорожньої карти, що демонструє вдалий приклад Центрального статистичного управління Польщі [319].

В галузевому аспекті до дискусії долучились науковці ННЦ «Інститут аграрної економіки» Ю.О. Лупенко, В.Я. Месель-Веселяк, О.М. Шпичак та інші, які піднімають проблему оцінки результативності галузі сільського господарства. Їх дослідження

спрямовані на вивчення впливу проблем міжгалузевих відносин, якості інформаційного забезпечення оцінки, невідповідності статистичних та фактичних фінансових результатів, недооцінки основних засобів та матеріальних ресурсів, низького рівня оплати праці, недоліків методології бухгалтерського обліку щодо визначення фінансових результатів у сільському господарстві, інфляційних та інвестиційних факторів на результативність сільгоспвиробництва. Як зазначає Ю.О. Лупенко, за даними вітчизняної статистики фінансові результати сільського господарства за 2015 рік, є найкращими серед інших основних галузей економіки, а рівень рентабельності виробництва є найвищим за останні 20 років. Однак фактичний стан справ у сільському господарстві не такий оптимістичний. Науковці звертають увагу на невідповідність статистичних і реальних фінансових результатів галузі, наголошують на необхідності врахування інфляційних факторів при їх оцінці, а також доцільності подальшого обговорення проблеми після остаточного формування даних офіційної статистики [93].

Отже, головними кроками проголошеної наприкінці 2015 року реформи статистики визначено:

- скорочення чисельності штату Державної служби статистики України, в першу чергу – її регіональних підрозділів;
- зменшення кількості обов'язкових статистичних звітів, які подають українські підприємства;
- передача на адміністрування державним органам 50 відсотків усіх статистичних звітів [314].

Підтримуючи в цілому ідею удосконалення системи статистичної інформації, слід відзначити, що будь-яке реформування повинно посилити спроможність державної статистики виконувати покладені на неї функції та забезпечувати інформацією експертну спільноту для якісної оцінки соціально-економічних процесів. Існуючі на сьогодні ініціативи щодо скорочення штату, зменшення кількості форм статистичних спостережень мають ряд недоліків, що потребують усунення та доопрацювання.

І. Скорочення кількості звітних форм та показників. Сама по собі ідея усунення дублювання та зменшення кількості звітних показників (форм) є раціональною. Разом з тим, до їх скорочення слід

підходити виважено, здійснивши повномасштабний аналіз і дослідження ступеня застосування та затребуваності різними групами користувачів. Так, зокрема, за повідомленням видання «Дзеркало тижня» до переліку форм статистичної звітності, що підлягають скасуванню, включено річний «Звіт про роботу електростанцій», який надають атомні електростанції вартістю в мільярди доларів та який містить інформацію про потужність електростанцій і вироблення ними електроенергії для складання енергетичних балансів країни. Крім використання для внутрішніх потреб, даний звіт направляється Держстатом у Міжнародне енергетичне агентство та Статистичний департамент ООН для видання бюлетенів «Energy Statistics Yearbook» і «Energy Balances and Electricity Profiles» [320]. Що ж стосується сільськогосподарської статистики то на сьогодні, відповідно до Загального табелю форм державних статистичних спостережень діє 22 форми звітності, що готують та подають окремі або усі суб'єкти господарювання, зайняті у галузі сільського, лісового та рибного господарства або органи місцевого самоврядування на сільських територіях (Додаток В).

Як видно з табл. 3.12, 71 % всіх форм статистичної звітності – це звітність з економічної діяльності. Зокрема у 2017 році (аналогічна тенденція спостерігалась і в минулих роках) із 120 форм статистичних спостережень, що готують підприємства, установи і організації за різними напрямками діяльності, 85 форм становлять форми статистичних спостережень з економічних питань.

Таблиця 3.12

Склад інформації державних статистичних спостережень

Вид статистичної інформації	Кількість форм	%
Демографічна та соціальна інформація	30	25
Інформація про навколишнє середовище	5	4
Економічна інформація	85	71
<i>Всього</i>	120	100

Джерело: побудовано автором за даними Загального табеля форм державних статистичних спостережень [244].

При цьому, 26 % всієї економічної статистики складає саме звітність по сільському господарству (рис. 3.6). Сьогодні, відповідно до Загального табелю державних статистичних спостережень, діє 22 форми статистичної звітності, що готують та подають окремі

або усі суб'єкти господарювання, зайняті у галузі сільського, лісового та рибного господарства або органи місцевого самоврядування на сільських територіях.



Рис. 3.6. Аграрний пріоритет статистичних спостережень у 2017 р.

Джерело: побудовано автором за даними Загального табеля форм державних статистичних спостережень на 2017 р. [244].

Відмітимо, що порівняно з 2015 роком коли Міністерство економіки і торгівлі України задекларовано реформу статистики, кількість форм по сільському господарству вже зменшено з 27 до 22. Однак, вважати це кардинальною реформою не варто, так як у попередніх періодах постійно відбувався процес оптимізації та скорочення форм як в цілому по економічній ланці, так і по сільському господарству зокрема. Загальна кількість форм статистичних спостережень буде продовжувати скорочуватись. За амбіційними заявами уряду планується скасувати біля 40% форм Держстату, які заповнюють українські підприємства. Головна ідея реформи: не збирати у підприємств ту інформацію, яка і так є у держави, а також не збирати ту інформацію, яка не використовується для прийняття управлінських рішень. Протягом останніх 5 років загальна кількість форм зменшилась на 30%, з 155 форм у 2015 до 109 форм у 2019 році. Відтак реальним є прогноз скорочення кількості форм на 5-8% (рис. 3.7).

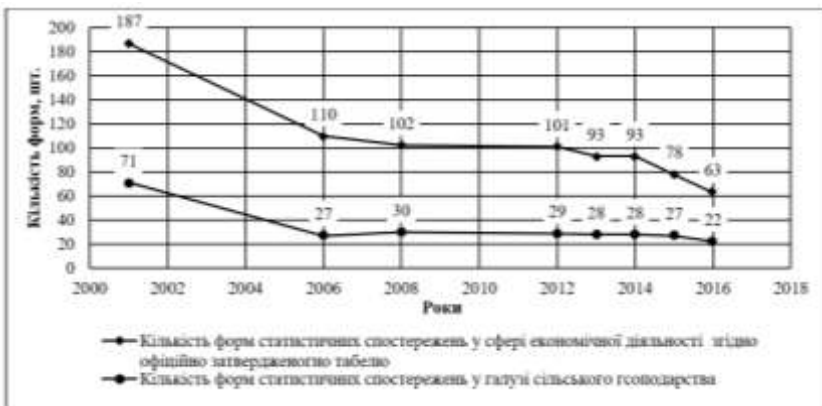


Рис. 3.7. Динаміка кількості форм статистичних спостережень у 2001-2019 роках

Джерело: За даними Держстату [244]

Починаючи з 2001 року у якому діяло 63 (!) форми по сільському та рибному господарству та 8 спеціалізованих форм по лісовому господарству і мисливству, вже до 2006 року скорочено більше половини існуючих форм статистичної звітності. Чи слід вважати це позитивним зрушенням в процесі реформування державної статистики? Можливо. Проте, в окремих випадках раціональність скорочення є вкрай сумнівною. Зокрема, по лісовому господарстві у 2001 році діяли 7 спеціалізованих форм статистичної звітності:

- 1) № 1-лг* «Звіт про проведення лісокультурних робіт»;
- 2) № 2-лг* «Звіт про обсяги продукції лісового господарства» (квартальна);
- 3) № 2-лг* «Звіт про обсяги робіт, послуг та продукції лісового господарства» (річна);
- 4) № 4-лг* «Звіт про залишки деревини на лісосіках і очищення місць рубок» (річна);
- 5) № 3 «Звіт про відпуск деревини, заходи догляду за лісом, підсочку і подібне користування» (річна);
- 6) № 5-лг* «Звіт про лісові пожежі» (річна);
- 7) № 12-лг «Звіт про проведення лісозахисних робіт».

У 2006 році їх залишилось дві. На даний час у галузі лісового господарства діє лише одна форма статистичної звітності № 3-лг

«Лісогосподарська діяльність за 20__ рік» (затверджена наказом Державної служби статистики України від 19.08.2014 р. № 243). Діючий звіт частково включає показники відмінених форм, однак далеко не всі. Як наслідок, значно зросли обсяги незаконних вирубок. Відтак варто замислитись: чи це справді реформа чи навмисне закриття очей українців на те скільки лісу вирубано і вивезено. Адже немає інформації – немає і проблеми.

Також значно скоротилась інформаційна база державного управління у сфері землекористування про що йшлося в попередньому підпункті дослідження.

II. Передача статистичної звітності на адміністрування іншим державним відомствам. Міністерство економіки і торгівлі України запропонувало передати на адміністрування державним органам 75 форм статистичної звітності. Безумовно, Держстат погодився на передачу лише двох з них. 42 форми, на думку Держстату, можуть бути передані лише з відповідними змінами до нормативно-правових актів та за погодження з відповідними органами виконавчої влади.

Пропозиція передачі ряду форм статистичної звітності на адміністрування до інших міністерств і відомств викликає сумнів. Як відмічають фахівці в галузі статистики, на підготовку справжнього фахівця із статистики необхідно витратити багато років і значні кошти, які суспільство вже витратило, підготувавши потрібну кількість висококласних професіоналів. У разі передачі іншим органам виконавчої влади функцій збору і обробки статистичної інформації, ці професіонали будуть звільнені та в умовах скорочення чисельності апарату міністерств і відомств навряд чи знайдуть собі роботу. Міністерства і відомства будуть вимушені здійснювати підготовку статистиків, витрачаючи на це значні кошти. Окрім цього, ще більш значні суми мають бути витрачені на придбання необхідного обладнання, програмного забезпечення тощо [293].

Сільськогосподарська статистика складає третю частину усіх форм статистики економічної діяльності, що затверджені та узагальнюються Державною службою статистики, а тому питання її скорочення та передачі до Міністерства аграрної політики і продовольства України піднімається реформаторами найчастіше.

До переліку форм, що мають бути передані, потрапляють і 2 найголовніші форми, в яких узагальнюють показники сільськогосподарської діяльності: 50-сг (річна) «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств за 20__ рік» та 2-ферм (річна) «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві за 20__ рік». Дані форми Міністерством економіки і торгівлі України запропоновано передати на адміністрування до Мінагрополітики. У відповідь Дежстат надав чіткі пояснення щодо неможливості такого кроку.

Форма 50-сг використовується для визначення ефективності сільськогосподарського виробництва у сільськогосподарських підприємствах, рівня рентабельності основних видів сільгосппродукції, структури витрат на їх виробництво, для розрахунку натурально-вартісних балансів основних продуктів харчування, відстеження рівня та динаміки цін на придбану сільськогосподарськими підприємствами продукцію для здійснення сільськогосподарського виробництва. Інформація також необхідна для оцінки елементів економічних рахунків сільського господарства (ЕРСГ), розрахунків макропоказників по сільському господарству для СНР.

Дані форми 2-ферм використовуються для визначення ефективності сільськогосподарського виробництва у фермерських господарствах і малих сільськогосподарських підприємствах, рівня рентабельності основних видів сільгосппродукції, структури витрат на їх виробництво. Обстеження здійснюється на вибірковій основі.

Крім того, інформація цих форм звітності необхідна для квартальних та річних розрахунків ВВП виробничим методом. На нашу думку, не варто піднімати питання про передачу на адміністрування до Мінагрополітики діючих форм, що, в принципі, є неможливим з точки зору кадрового та технічного забезпечення та нелогічним з точки зору методико-методологічного забезпечення. Натомість слід вести мову про необхідність запровадження особливого інформаційного ресурсу – відомчої аграрної статистики як основи інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку.

Державна статистика – це офіційна, централізована система збирання, опрацювання, аналізу, поширення, збереження, захисту та використання загальнодержавної статистичної інформації.

Відомча аграрна статистика – це статистика, яка має доповнити офіційну державну статистику актуальними даними з метою використання для прогнозування, оцінки можливих наслідків тих чи інших законодавчих ініціатив у сфері аграрної політики держави. Наприклад, для оцінки впливу на ефективність сільського господарства прийнятих змін в оподаткуванні, сільськогосподарському землекористуванні, ціноутворенні на сільськогосподарську продукцію. Особливо актуальним завданням є вирішення проблеми інформаційного забезпечення моніторингу аграрного ринку.

Запровадження відомчої аграрної статистики вимагає здійснення ряду фінансових та організаційних заходів. Вагомою є потреба у висококваліфікованих фахівцях, експертах, які володіють методологією та методиками статистичних досліджень. Неодноразово в науково-експертних колах висловлювались пропозиції, в тому числі і від відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки», щодо створення в Міністерстві Департаменту відомчої аграрної статистики, який матиме вертикально інтегровану структуру і включатиме відповідні відділи в обласних і районних державних адміністраціях. Слід погодитись, що на сьогодні в Міністерстві аграрної політики і продовольства відсутні фахівці, які б забезпечили методичну та методологічну основу вирішення цього питання. Натомість у Державній службі статистики України функціонує штат належним чином підготовлених професіоналів-статистиків. Більше того, вони мають можливість постійно удосконалювати свої навички взаємодіючи з структурними одиницями відомства, відповідальними за статистику по інших галузях економіки. Таким чином, дублювання фахівців-методологів по всіх галузевих міністерствах є недоцільним та сприятиме не зменшенню, а навпаки збільшенню видатків державного бюджету на їх підготовку та оплату праці.

III. Якість та достовірність інформаційної бази, що узагальнюється державною статистикою. У руслі реформування статистики, передусім слід вести мову про удосконалення інформаційної бази, що узагальнюється державною статистикою. Сьогодні проблемою інформаційного забезпечення управління на галузевому та державному рівні є відірваність статистики і стандартів бухгалтер-

ського обліку. Традиційно у радянські часи бухгалтерський та статистичний облік чітко ув'язувався та контролювався по системі звітності. Колишня інформаційна система базувалась на бухгалтерському документуванні кожного факту господарювання та перехресній ув'язці показників по різних видах звітності. Фактично статистична звітність підтверджувалась бухгалтерською. Домінувала контрольна функція бухгалтерської системи, що забезпечувала достовірність статистичної звітності. Реформами зруйновано радянську систему звітності. Основою обліково-інформаційного забезпечення галузевого управління стали статистичні спостереження. Відтепер вони не контролюються системою бухгалтерської звітності. Певна безконтрольність, посилена інституціональною ментальністю, сприяє негативним адміністративним впливам на достовірність інформації, породжує серйозні загрози для фінансової безпеки підприємств та аграрної галузі в цілому. Такими загрозами є державні рішення щодо скорочення і відміни програм бюджетної підтримки, ініціативи щодо відміни спрощеної системи оподаткування, обґрунтовані на основі високих показників рентабельності сільськогосподарського виробництва, що декларує державна статистика. В цьому аспекті напрямом реформування мають стати заходи з підвищення статусу бухгалтерського обліку в управлінні.

Підводячи підсумки піднятої проблеми варто погодитись, що реформування, яке наразі є найбільш актуальним трендом державної політики в усіх соціально-економічних сферах, звісно не може оминати й головну інформаційну «жилу» макроекономічного управління – державну статистику.

Вузькоспеціалізована інформація про сільськогосподарську діяльність, збір якої покладається в основу ідеї запровадження відомчої аграрної статистики, є вкрай важлива для моніторингу аграрних ринків, ефективного галузевого управління та прогнозування економічного розвитку сільських територій. Немає принципової різниці яка саме державна інституція буде виконувати цю функцію. За наявності відповідного фінансування це може бути Міністерство аграрної політики та продовольства України, окремі науково-дослідні інститути чи установи Національної академії аграрних наук України. Адже поряд з адмініструванням статистичних даних, ключовими функціями цієї інституції мають стати:

- обґрунтування методології відомчої аграрної статистики на базі масштабних досліджень та опитування різних експертних груп державного та приватного секторів;
- розробка, апробація та реалізація методик інформаційного наповнення, збору та узагальнення статистичної інформації;
- розробка та впровадження навчальних програм для підготовки кадрів.

Для виконання цих завдань найбільш готовим у кадровому, методичному та організаційному плані є відповідний департамент Державної служби статистики України. В Міністерстві аграрної політики та продовольства України чи наукових інститутах для виконання даних завдань потрібне додаткове фінансове та кадрове забезпечення створення додаткового підрозділу. Поділяємо думку кваліфікованих фахівців в статистичній галузі [4], що процес реформування слід розпочинати з визначення функцій Держстату, правової, інституційної та організаційної спроможності національної статистичної системи відповідати потребам суспільства та користувачів інформації.

Прогнозуючи подальший розвиток обліково-інформаційного забезпечення державної статистики варто зазначити наступне.

В кінці 2019 року та на початку 2020 року прийнято ряд важливих нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансової і статистичної звітності, кадрових, майнових питань, що зумовлюють потребу оперативного реагування та активну посилену роботу економічних та бухгалтерських служб аграрних підприємств у 2020 році. Найважливіші тенденції розвитку інформаційного забезпечення управління в АПК та в роботі фінансово-економічних служб сільськогосподарських підприємств у 2020 році:

зміни до порядку бухгалтерського обліку основних засобів, запасів, нематеріальних активів, фінансових витрат, спільної діяльності та облікової політики;

починаючи з 2020 року великі та середні підприємства, зобов'язані складати новий звіт у складі своєї звітності – Звіт про управління, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт має бути

оприлюднений на веб-сайті підприємств не пізніше ніж до 1 червня 2020 року;

починаючи з 2020 року великі та середні підприємства, зобов'язані проводити аудит своєї фінансової звітності для її підтвердження та оприлюднення на власному веб-сайті не пізніше ніж до 1 червня 2020 року.

прийнято нове законодавство в частині оренди та приватизації державного майна, що потребуватиме відповідного реагування з боку фінансово-економічних служб державних підприємств та приведення діючих процедур у відповідність до нових вимог;

продовжуються процеси реформування державної статистики для задоволення сучасних потреб суспільства в об'єктивній, достовірній та неупередженій статистичній інформації, яка відповідає основним принципам офіційної статистики, схваленим Генеральною Асамблеєю ООН, та Кодексу норм європейської статистики, для прийняття обґрунтованих рішень, проведення досліджень і відкритих обговорень;

у зв'язку з реалізацією плану дій Уряду щодо реформування органів державного управління з 1 січня 2020 року припинили свою діяльність відділи статистики у районах. У зв'язку з цим респонденти в районах та містах обласного значення мають подавати державну статистичну та фінансову звітність до Головного управління статистики в електронному вигляді або поштою;

ухвалення малої податкової реформи: станом на початок року на підписі у Президента України знаходиться Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Підписання цього Закону передбачає запровадження міжнародних стандартів податкового контролю для всіх учасників міжнародної торгівлі та імплементація норм, передбачених Планом протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, реформування інституту фінансової відповідальності та удосконалення процедури адміністрування податків та зборів.

Такі нововведення є подальшим закріпленням європейського вектору розвитку обліково-інформаційного забезпечення державної та макроекономічної статистики. Такий вектор на сьогодні це:

запровадження в українській практиці бухгалтерського обліку Міжнародних стандартів фінансової звітності; приведення законодавства України з питань бухгалтерського обліку у відповідність до Директив Європейського Союзу; реформа аудиту та аудиторської діяльності на вимогу законодавства ЄС; запровадження інтегрованої звітності та Звіту про управління для великих та середніх підприємства, на вимогу Директиви ЄС, перехід на європейські стандарти системи державної статистики. Все це в перспективі наближує нас до цивілізованих методів та моделей управління та його інформаційного забезпечення.

На глобальному рівні розвиток статистики сільського господарства має тенденцію переходу до статистики сільських територій. Глобальною стратегією розвитку сільськогосподарської та сільської статистики, яка прийнята ООН та ФАО у 2010 році [71], визначена концептуальна основа розвитку сільськогосподарської статистики, яка поєднує економічний, соціальний та екологічний аспект сільського господарства.

В стратегії економічний вимір охоплює сільськогосподарське виробництво, ринки, доходи від сільськогосподарської та несільськогосподарської діяльності. Соціальний вимір відображає необхідність зниження ризику та вразливості, в тому числі в контексті забезпечення продовольчої безпеки, а також охоплює гендерні питання. В основі екологічного виміру – питання екологічної стійкості галузі та надання екологічних послуг.

В Програмі Всесвітньої сільськогосподарської перепису ФАО [309], аграрне підприємство розглядається як основна одиниця економічної статистики. Основною одиницею соціальної статистики є домогосподарство. В екологічній статистиці основна одиниця – ділянка землі.

Таким чином можемо говорити про нову парадигму трансформації обліково-інформаційного забезпечення державної системи статистики сільського господарства на основі переходу від формалізованої номенклатури даних до статистики сільських територій, яка поєднує економічний, соціальний та екологічний аспект сільського господарства (рис. 3.8).

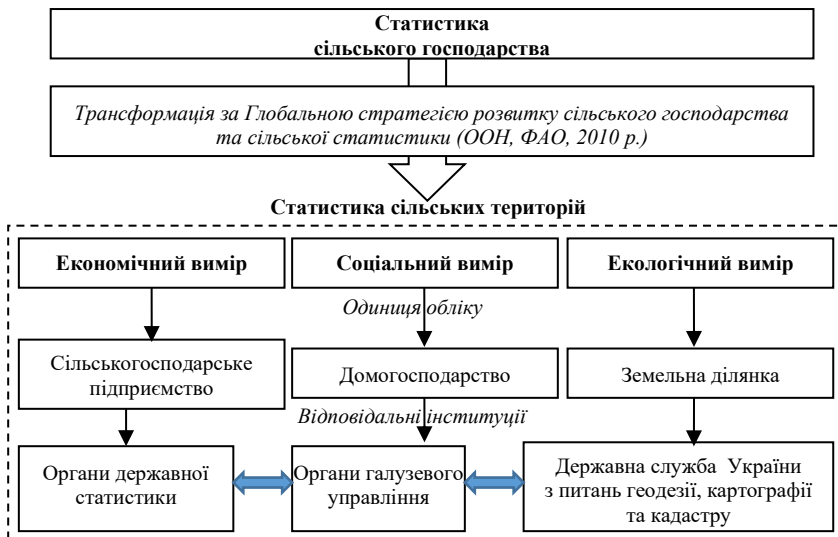


Рис. 3.8. Парадигма трансформації обліково-інформаційного забезпечення державної системи статистики сільського господарства

Джерело: побудовано автором.

При цьому економічний вимір охоплює сільськогосподарське виробництво, ринки, доходи від сільськогосподарської діяльності (економічний потенціал). Соціальний вимір статистики має сформувати вартість людського потенціалу, вирішивши при цьому інформаційну проблему домогосподарств. В основі екологічного виміру – узагальнення природно-енергетичного потенціалу. Запропоновано розглядати аграрне підприємство як одиницю економічної статистики, домогосподарство – соціальної, а земельну ділянку – екологічної статистики. Якщо пов'язати ці одиниці з геопросторовими даними, вдасться інтегрувати їх у загальну картину землекористування та сільського розвитку. Така наукова парадигма передбачає також механізми узгодження методів, методології і процедур вимірювання і відображення в бухгалтерському обліку об'єктів національного багатства та організаційні механізми взаємодії відповідальних державних інституцій для їх запровадження.

Як свідчить аналіз системи національної статистики в галузі сільського господарства, варто притримуватись саме такого шляху

розвитку системи інформаційного забезпечення управління, орієнтуватись на глобальний, європейський вимір. Зокрема посилення інформаційного забезпечення економіки особистих селянських господарств вбачаємо в подальшій роботі по відомчій аграрній статистиці на основі Глобальної стратегії розвитку статистики сільських територій ООН і ФАО.

Співробітництво у сфері статистики передбачено главою 5 «Статистика» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Зокрема передбачається імплементація Україною законодавства ЄС у сфері статистики. Положення законодавства викладені в щорічно поновлюваному Збірнику статистичних вимог (за згодою Сторін додається до Угоди про асоціацію). За результатами Адаптованої глобальної оцінки національної статистичної системи, проведеної представниками Європейської комісії, Європейської асоціації вільної торгівлі та Економічної комісії ООН для Європи статистика України визнана такою, що значною мірою відповідає європейським вимогам, а інформація, що виробляється органами державної статистики, є продуктом високої якості. За результатами оцінки міжнародних експертів інституційне середовище функціонування органів державної статистики у цілому відповідає статистичним стандартам, у тому числі фундаментальним принципам офіційної статистики ООН, Кодексу норм європейської статистики, а також Компендіуму статистичних вимог Евростату. Однак експертною групою рекомендовано гармонізувати законодавство у сфері статистики та суміжних з нею сферах із законодавством ЄС з метою створення єдиної правової бази для державних органів, уповноважених на складення статистичної інформації та формування цілісної національної системи офіційної статистики із закріпленням за Держстатом координуючої ролі [355]. Відповідність національної статистичної інформації європейським вимогам, стан реалізації Україною вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС в частині державної статистичної інформації (глави 5 «Статистика» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди) наведено в додатку Г.

Разом з тим, у програмних документах щодо статичної інформації та її якості і відповідності європейським стандартам нема важливого сегменту – ключового для інформаційного забезпечення управління в сільському господарстві. Мова йде про суто аграрний

сегмент статистики. Стратегічні документи Європейського союзу, ООН, Всесвітнього банку декларують принцип передачі сільськогосподарської статистики на відомчий рівень. У Європейському Союзі існує потужна система, яка поєднує офіційну державну статистику з відомчою статистикою. Така звітно-інформаційна система забезпечує ефективну політику розвитку фермерства, кооперації та сільських територій в ЄС.

Отже, розвиток аграрного аспекту інформаційного забезпечення вбачається нами у його вдосконаленні в напрямі впровадження принципів FADN в Україні. Вона складається з щорічного дослідження, що проводиться державами-членами Європейського Союзу. Служби, відповідальні в рамках ЄС за роботу FADN, збирають бухгалтерські дані щороку з вибірки сільськогосподарських підприємств у Європейському Союзі. Використовувана методика спрямована на надання репрезентативних даних за трьома вимірами: регіональним, економічним розміром та видом сільського господарства.

Повноцінне впровадження інтегрованої системи FADN в Україні слід очікувати не раніше ніж при вступі України в ЄС. Тому варто вже сьогодні працювати в напрямі запровадження аграрної статистики на основі принципів FADN, яка б відповідала європейським стандартам сільськогосподарської статистики та доповнила б офіційну державну статистику актуальними даними для моніторингу аграрних ринків, економічного розвитку сільських територій та підготовки зведених макроекономічних показників до Євростату.

Детальніше про принципи та механізми реалізації впровадження інтегрованої системи FADN в Україні та пропоновану систему відомчої аграрної статистики у підпункті 4.3. монографії.

Висновки до розділу 3

1. В розділі проведена оцінка стану системи інформаційного забезпечення управління аграрним сектором на всіх рівнях управлінської ієрархії, починаючи з підприємства і закінчуючи державним рівнем та окреслення орієнтирів його удосконалення. З'ясовано, що обліково-інформаційне забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій представлене формальною і неформальною складовою. Джерелами формальної ін-

формації є статистична звітність Державної служби статистики України, адміністративна звітність державних інституцій різних рівнів, фінансова звітність підприємств, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Неформальні джерела включають: нерегламентовану законодавством інформацію (наукові дослідження; рейтинги та інформаційні інтернет-ресурси, дані вітчизняних та закордонних (грантових) експертних, аналітичних досліджень); дані управлінського обліку.

2. Найнижчий рівень – рівень суб'єктів аграрного підприємництва, представлений сільськогосподарськими підприємствами та господарствами населення, що становлять третю частину в обсягах сільськогосподарського виробництва. Сільськогосподарські підприємства, в яких основою економічної інформації є бухгалтерський облік та фінансова звітність є досить закритими інформаційно, застосовуючи формальний підхід до складання офіційної звітності і індивідуальний, часто тіньовий, підхід до ведення управлінського обліку. Формальна фінансова звітність несе загрози для фінансової безпеки не тільки суб'єктів аграрного підприємництва, а й галузі в цілому. Сформований, на основі такої звітності показник рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств – становить 19,2 %, тоді коли в цілому по Україні даний показник складає 10,2 %, фінансова і страхова діяльність – 7,8 %, будівництво – 4,6 %. Використання такої інформації призводить до необґрунтованих державних управлінських рішень, зокрема скорочення бюджетної підтримки сільського господарства, відміну пільгового оподаткування тощо.

3. На сьогодні ми можемо оперувати лише даними по окремим сільськогосподарським підприємствам, узагальнені статистичні дані про діяльність суб'єктів аграрного підприємництва холдингового типу, як єдиного суб'єкту господарювання, в державній системі статистичної інформації відсутні. Система обліку агрохолдингових формувань, має чітку вертикаль від дочірніх підприємств до материнської компанії, і формується виключно на запити їх власників, не враховуючи національні інтереси, у тому числі і по капіталізації складових національного багатства (враховуючи їх значні обсяги землекористування).

4. Окремою проблемою визначено відсутність достовірного обліково-інформаційного забезпечення діяльності господарств населення, частка яких у обсягах національного сільськогосподарського виробництва становить 34 %. Господарства населення бухгалтерський облік не ведуть, а отже і не складають фінансову та статистичну звітність. Для них недоступні технології ефективного управління господарською діяльністю, нема належного інформаційного забезпечення та адаптованих методик визначення ефективності господарювання, формування планів та бюджетів своєї діяльності, калькулювання собівартості вирощеної продукції, моніторингу цін на продукцію та ринків її збуту. Існуюча по цій категорії товаровиробників статистична інформація – це результати анкетування та вибіркові спостереження, в яких вибірка складає, наприклад у 2016 р. 0,6 % всієї сукупності господарств. Отже сільські домогосподарства, які є повноцінними учасниками аграрного товарообороту – виробниками сільськогосподарської продукції не включені в інформаційну базу прийняття управлінських рішень на галузевому та державному рівнях.

5. Оцінено сучасний стан інформаційного забезпечення про ресурсний та економічний потенціал в територіальних громадах та розкрито пропозиції щодо його покращення для формування належного інвестиційного іміджу території. З'ясовано, що інформаційне забезпечення розвитку та управління в територіальних громадах представлено системою бухгалтерського, бюджетного обліку в органах місцевого самоврядування, статистичною інформацією, системою погосподарського та системою земельно-кадастрового обліку. Проведений аналіз свідчить про суттєве скорочення форм статистичної, адміністративної, відомчої звітності на місцях та недостатність її для ефективного управління громадою. Вкрай обмеженою є інформація про ресурси, які формують «капітал» громади та її інвестиційну привабливість. Зокрема відсутній чіткий облік ресурсів, ключових з точки зору інвестиційної привабливості регіону, таких як: об'єкти та суб'єкти підприємництва, природно-енергетичні ресурси території, соціально-інфраструктурні об'єкти, об'єкти культурно-історичного значення.

6. Виявлено, що лише система бухгалтерського обліку містить інформацію про майновий потенціал громади у вартісному вираженні. Системи погосподарського та земельно-кадастрового обліку мають узагальнення людського та земельного потенціалу лише у фізичних (натуральних) показниках. При цьому система бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування обмежена виключно питаннями виконання бюджету та не має на меті представлення потенціалу громади. Облік ресурсів, що його формують, відсутній, як і власне комплексне бачення їх видів, класифікацій та стратегій капіталізації.

7. З метою формування інтегрованої інформаційної системи даних про потенціал розвитку сільської території проведено узагальнення видів потенціалу, серед яких виділено: фінансово-майновий (майно та кошти, що належать громаді), людський потенціал регіону (об'єкти погосподарського обліку), економічний (підприємницькі ресурси громади, суб'єкти підприємництва), природно-енергетичний (земельні, просторові, енергетичні, водні, лісові ресурси, корисні копалини), соціально-інфраструктурний (соціально значимі об'єкти та інфраструктура) та культурно-історичний (об'єкти культурно-історичного значення) види потенціалу.

8. Враховуючи необхідність достовірної інформації про потенціал розвитку громади, метою бухгалтерського обліку на рівні територіальної громади визначено формування інформаційної бази про вартість капіталоформуючих активів території та потенціал їх використання. В контексті капіталізації ресурсного та економічного потенціалу сільських територій завдання бухгалтерського обліку полягають у виявленні, оцінці, кількісному, якісному фіксуванні складових потенціалу сільської території та їх подальшого узагальнення у звітності для включення до складу національного багатства.

9. Повна, актуальна і достовірна інформація відіграє ключову роль у обґрунтуванні стратегії розвитку не тільки підприємства, а й галузі, регіону та держави. Важливу і значну частину інформаційного забезпечення економічної діяльності становить державна статистика. Біля 70 % всіх форм статистичної звітності – це звітність з економічної діяльності. Аграрний сегмент державної статистики на сьогодні складає четверту частину усіх форм статистичних спостережень в економіці. Встановлено, що система статистичної інформації на сьогодні

характеризується вибірковістю та тотальним скороченням кількості показників; формальним характером підготовки статистичної звітності; застарілими засобами збору та обробки даних. Проблеми інформаційного забезпечення управління пов'язані з фактом невдалого імплементації в законодавство України Директив ЄС та МСФЗ щодо статистичної та фінансової звітності.

10. Важливим для суспільно-економічного розвитку України є і макроекономічний аспект питання статистичної інформації – позитивне позиціонування України у світі, формування ефективної інформації не лише на рівні підприємств, а й на рівні країни. Повноцінне представлення національних особливостей, національного бренду і усього наявного потенціалу країни у світових статистичних базах даних та рейтингах визначено важливим чинником формування інвестиційного іміджу.

11. В розділі узагальнені основні кількісні тенденції в системі державної статистичної інформації та ті суспільно-економічні виклики і загрози, які потребують врахування у подальшому удосконаленні статистичної звітності в Україні. В контексті піднятих питань капіталізації багатства нації виявлені тренди трансформації функціональності предмету та об'єктів бухгалтерського обліку під забезпечення капіталізації національного багатства.

12. Інтеграція статистичних процесів і модернізація офіційної статистики є важливою проблемою більшості національних та міжнародних статистичних інституцій по всьому світу. Встановлено, що процес адаптації національної системи економічної інформації України до вимог ЄС є складним. Сформувались різні центри збору інформації – Міністерство фінансів України, Державна служба статистики України, Держгеокадастр, НКЦПФР, Державна фіскальна служба України та інші. Відсутня єдина методологія підготовки суб'єктами господарювання звітних даних. Особливо постраждала сільськогосподарська статистика. В той час, як у світі сформовано Глобальну стратегію удосконалення сільськогосподарської статистики, в Україні статистика сільських територій навпаки поступово звужується. Наприклад з 2018 року з форми статистичної звітності №50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», вилучена інформація, що характеризує ефективність господарювання, використання ресурсів (в тому числі

землі і праці), вплив бюджетної підтримки та багато іншого. Аналогічним чином скоротилась форма статистичного спостереження 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві».

13. Внаслідок обмеженості статистичних даних про стан розвитку сільського господарства, які надає державна статистика, для багатьох стейкохолдерів такої інформації недостатньо, щоб повноцінно виконувати покладені на них функції, як, наприклад, наукового обґрунтування для НААН та реалізації державної аграрної політики для Мінагрополітики. Скорочення обсягу даних про стан сільського господарства в межах системи державної статистики, що відбувається в ході реформування державної статистики, має компенсуватися запровадженням системи аграрної статистики заснованої на принципах та методології визначених документами Європейського Союзу.

13. З урахуванням світових трендів розвитку інформаційного забезпечення аграрної сфери запропоновано парадигму трансформації обліково-інформаційного забезпечення державної системи статистики сільського господарства на основі переходу від формалізованої номенклатури даних до статистики сільських територій, яка поєднує економічний, соціальний та екологічний аспект сільського господарства, Парадигма передбачає механізми узгодження політики відповідальних інституцій (Державної служби статистики України, Міністерства аграрної політики і продовольства України, Держгеокадастру), методів, методології і процедур вимірювання та відображення в бухгалтерському обліку широкого спектру складових потенціалу сільськогосподарського підприємництва та сільських територій, для формування обліково-інформаційного забезпечення сільськогосподарської та сільської статистики.

РОЗДІЛ 4. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ТА МЕТОДІВ ОБЛІКУ І ОЦІНКИ СКЛАДОВИХ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Обґрунтовані положення щодо місії та функціональності бухгалтерського обліку у капіталізації національного багатства вимагають подальшого розвитку методичного забезпечення, що поставлено за мету даного розділу монографії. Так як значна частина національного багатства України це її аграрний потенціал, розгляд галузевого аспекту має бути першочерговим. У розділі, з урахуванням трирівневої концепції управління (підприємства, регіон, держава) узагальнено методичний інструментарій ідентифікації, оцінки та обліку потенціалу аграрного підприємництва, удосконалено методику облікового забезпечення процедур капіталізації активів підприємств державного та комунального сектору, розглянуто інститут відомчої аграрної статистики та його роль у обліковому забезпеченні капіталізації потенціалу сільських територій.

4.1. Методичний інструментарій ідентифікації, оцінки та обліку потенціалу аграрного підприємництва

Виявлені у попередньому розділі проблеми обліково-інформаційного забезпечення капіталізації активів суб'єктів аграрного підприємництва – сільськогосподарських підприємств обумовлюють актуальність та практичну необхідність розробки методичного інструментарію ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва.

Такий інструментарій повинен включати процедури ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва шляхом формування організаційного механізму ідентифікації активів (складових потенціалу); розробки адаптованої до специфіки сільського господарства методики їх облікової переоцінки та

формування пакету форм первинних і зведених документів для відображення процедур капіталізації в бухгалтерському обліку суб'єкта аграрного підприємництва. Нижче розкриємо послідовність розробки, його складові та результати апробації на практиці сільськогосподарських підприємств (рис. 4.1).

Проблема на вирішення якої націлений інструментарій полягає в низькій капіталізації активів. В попередніх розділах виявлені наслідки недокапіталізації національного багатства. На рівні підприємств низька капіталізація має негативні наслідки у вигляді недійсності показників фінансової безпеки. На цій проблемі варто зупинитись детальніше.

Показники капіталізації, як і інші фінансові показники розвитку підприємств, галузі, держави формуються на основі даних фінансової звітності. На сьогодні бухгалтерський облік і фінансова звітність сільськогосподарських підприємств характеризуються заниженням балансової вартості основних засобів. Незважаючи на норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в багатьох сільськогосподарських підприємств об'єкти нерухомого майна, транспорт, техніка та обладнання, що використовуються в процесі виробництва протягом десятків років, мають нульову вартість в балансі і, при цьому, обґрунтовану ціну на ринку. Відтак, відсутність їх в балансі знижує вартість майна підприємства, що відображена у фінансовій звітності.

Відсутність у звітності або занижена вартість основних засобів, які використовуються в операційній діяльності призводить до заниження витрат виробництва в частині їх амортизації, а це у свою чергу призводить до завищення показників прибутковості, що розраховуються за даними звітності і узагальнюються на рівні державної статистики. Отже, відсутність єдиної галузевої політики щодо оцінки активів у фінансовій звітності, мотивації сільськогосподарських підприємств для представлення реального фінансово-майнового стану призводить до того, що їх звітність не відповідає дійсності (на мікрорівні), це спричиняє викривлення державної статистичної інформації, недостовірність показників, що характеризують фінансову безпеку галузі.

Проблема, на вирішення якої розроблений інструментарій

Недійсність показників фінансової безпеки суб'єктів аграрного підприємництва через недокапіталізацію засобів їх виробництва

Методичний інструментарій ідентифікації оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва

Організаційний механізм ідентифікації активів (складових потенціалу)

1. Організація процесу **інвентаризації та ідентифікації (виявлення)** складових потенціалу аграрного підприємництва
 - Матеріальні активи
 - Земельний банк (власність та оренда)
 - Об'єкти інтелектуальної власності
 - Біологічні активи, с.г. продукція
 - Фінансові активи
2. Розробка і затвердження **облікової політики** щодо капіталізації ресурсів з визначенням випадків обов'язкової переоцінки її періодичності та моніторингу відхилення балансової вартості від справедливої.

Методика облікової переоцінки адаптована до специфіки сільського господарства

1. Затвердження Міністерством аграрної політики та продовольства України та прийняття до використання суб'єктами аграрного підприємництва **Ворядку оцінки ресурсного потенціалу** суб'єктів аграрного підприємництва з метою його капіталізації (з дотриманням вимог національних стандартів оцінки та з урахуванням вимог ПСБ07 «Основні засоби»)
2. **Централізоване навчання бухгалтерів** положень методики оцінки та загальних положень національних стандартів оцінки та її застосування на практиці

Пакет форм первинних і зведених документів з обліку процедур капіталізації

1. Інтеграція в облікову систему **розрахунків** справедливої вартості
 - будівель (порівняльний підхід)
 - інвестиційної нерухомості (доходний підхід)
 - споруд та передавальних пристроїв (витратний підхід)
 - ОІВ (витратний, доходний підходи)
 - обладнання та транспортні засоби (порівняльний підхід)
 - земель (ринковий підхід)
 - прав постійного користування та прав оренди (капіталізація рентного доходу)
2. Відпрацювання **процедур відображення результатів переоцінки** в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

Капіталізація засобів виробництва, привласнення показників фінансової безпеки суб'єктів аграрного підприємництва до реального стану

Рис. 4.1. Сформований методичний інструментарій ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва

Питанням складу та порядку формування показників фінансової безпеки присвячена велика кількість публікацій. Даними науковими проблемами займалися Барановський О.І., Шелест В.В., Єрмошенко М., Камишнікова Є.В. та інші [6, 96, 143, 392]. Питання майнового стану сільськогосподарських підприємств як одного з чинників фінансової безпеки торкаються наукові дослідження Геруна М.І., Городянської Л.В., Диби В.М., Могилової М.М., Підлісецького Г.М. [77, 86, 256].

Разом з тим, питанням обліково-інформаційного забезпечення фінансової безпеки, зокрема в аспекті змісту інформації та ступеня її достовірності присвячена досить незначна кількість досліджень, зокрема праці Жука В.М., Гордієнко Н.І., Гнилицької Л.В., Чалого І.Г., Мельничука Б.В., Мойсеєнко І.П., Демчишина М.Я. [72, 73, 111, 100, 104, 232]. У переважній більшості досліджень [6, 97, 143, 392], фінансова безпека розглядається як складова економічної безпеки підприємства. Більшість методичних розробок визначають 4 групи індикаторів фінансової безпеки підприємства: рентабельність; ділова активність; ліквідність; фінансова стійкість. Показники, що характеризують фінансово-майновий стан, обрані нами для аналізу наступні:

1. Рентабельність операційної діяльності – прибутковість на одиницю витрат.
2. Рентабельність активів – прибутковість на одиницю активів.
3. Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) – достатність ресурсів для погашення поточних зобов'язань.
4. Коефіцієнт фінансової автономії – незалежність від зовнішніх джерел фінансування.

Відповідно до Методологічних положень про використання фінансової звітності підприємств для цілей статистики підприємств, затверджених Наказом Державного комітету статистики України від 23.12.2011 № 393, перелічені показники фінансової безпеки формуються за даними фінансової звітності підприємства (табл. 4.1). Це свідчить про визначальний вплив фінансової звітності та обраної облікової політики на формування показників фінансової безпеки підприємств та галузі.

Таблиця 4.1

**Показники фінансової безпеки підприємства:
порядок визначення та інформаційне забезпечення
розрахунку**

Показник	Порядок визначення	Складові для визначення	Джерело інформації
Рентабельність операційної діяльності	Фінансовий результат від операційної діяльності	Фінансовий результат від операційної діяльності	Звіт про сукупний дохід
	Витрати операційної діяльності	Витрати операційної діяльності	Звіт про сукупний дохід
Рентабельність активів	Чистий прибуток (збиток)	Чистий прибуток (збиток)	Звіт про сукупний дохід
	Середньорічна вартість активів	Середньорічна вартість активів	Звіт про фінансовий стан (Баланс)
Коефіцієнт загальної ліквідності	Поточні активи	Поточні активи	Звіт про фінансовий стан (Баланс)
	Поточні зобов'язання	Поточні зобов'язання	Звіт про фінансовий стан (Баланс)
Коефіцієнт фінансової автономії	Власний капітал	Власний капітал	Звіт про фінансовий стан (Баланс)
	Вартість капіталу і зобов'язань	Вартість капіталу і зобов'язань	Звіт про фінансовий стан (Баланс)

Тезу про те, що занижена вартість основних засобів призводить до недостовірних показників фінансової безпеки доведемо на даних щодо рентабельності операційної діяльності. Як видно з табл. 4.1 рентабельність операційної діяльності – це відношення фінансового результату від операційної діяльності до витрат операційної діяльності.

До складу операційних витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» включаються:

адміністративні витрати, у тому числі витрати на амортизацію основних засобів загальногосподарського використання;

витрати на збут, у тому числі витрати на амортизацію основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

інші операційні витрати.

Враховуючи те, що основою розрахунку амортизації є вартість основних засобів (первісна або балансова), сума амортизації, що є складовою операційних витрат напряму залежить від вартості основних засобів в бухгалтерському обліку. Результати досліджень

свідчать, що на більшості сільськогосподарських підприємств використовуються основні засоби, що мають нульову вартість, а відтак амортизація на такі активи не нараховується, витрати операційної діяльності відповідно – занижені, а розрахована за такими даними рентабельність – завищена.

Вищенаведене доводить необхідність та актуальність застосування методичного інструментарію ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу саме для підприємств, а не лише для держави (що може не зацікавити приватних суб'єктів господарювання).

Таким чином його основні етапи включають: організаційний механізм ідентифікації активів (складових потенціалу); методику облікової переоцінки, адаптовану до специфіки сільського господарства та пакет форм первинних і зведених документів з обліку процедур капіталізації.

Ідентифікації активів (складових потенціалу) передбачає організацію процесу інвентаризації та ідентифікації (виявлення) складових потенціалу аграрного підприємництва. Такими складовими є:

- матеріальні активи;
- земельний банк (власність та оренда);
- об'єкти інтелектуальної власності;
- біологічні активи, сільськогосподарська продукція;
- фінансові активи.

Паралельно має здійснюватися розробка і затвердження облікової політики щодо капіталізації ресурсів з визначенням випадків обов'язкової переоцінки її періодичності та моніторингу відхилення балансової вартості від справедливої.

Наступним кроком є формування методичної бази оцінки та переоцінки активів в бухгалтерському обліку. В додатку Д наведено розроблений Проект Порядку облікової оцінки ресурсного потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва з метою його капіталізації.

Він призначений для застосування підприємствами щодо переоцінки тих активів, вартість яких не відповідає вимогам Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та приведення обліку основних засобів у відповідність до вимог ПСБО 7 «Основні засоби» та оцінка їх вартості з урахуванням сучасних цін на матеріально-технічні ресурси. Наразі, доцільно на основі МСФЗ 13 «Оцінка спра-

ведливої вартості» розробити власний національний стандарт та методичні рекомендації по його застосуванню, в яких визначити порядок взаємодії бухгалтера та оцінювача при проведенні оцінки активів та зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку, а також унормувати можливість оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку Комісією підприємства.

В основу проєкту покладено наступні норми. Наказом по підприємству запропоновано:

1. Створити комісії по інвентаризації та оцінці основних засобів на сільськогосподарських підприємствах.

2. До складу комісії з оцінки включити: керівника (голова Комісії); головного бухгалтера; бухгалтера з обліку основних засобів; матеріально-відповідальних осіб; профільних спеціалістів, відповідальних за використання об'єктів основних засобів (інженер, зоотехнік, агроном).

3. Забезпечити наступну послідовність роботи Комісії:

- Інвентаризація усіх наявних основних засобів.
- Встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів, аналіз на предмет можливості подальшого використання та перегляд очікуваних термінів їх корисного використання.
- Оцінка вартості основних засобів за встановленою методикою.

4. Розробка і затвердження облікової політики щодо капіталізації ресурсів з визначенням випадків обов'язкової переоцінки її періодичності та моніторингу відхилення балансової вартості від справедливої. Зокрема:

Обов'язкова переоцінка (основні засоби, введені в експлуатацію до 1 квітня 1996 р., які підлягали індексації у 1992-1996 р.р., та балансова вартість яких не відповідає жодній з баз оцінок встановлених П(С)БО 7 «Основні засоби»). Також обов'язкова переоцінка (основні засоби, балансова вартість яких рівня нулю та які продовжують використовуватись в господарській діяльності). Інші об'єкти основних засобів переоцінюються, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

5. Щодо власне методичних підходів до проведення переоцінки. Переоцінка має бути проведена лише з дотриманням вимог націо-

нальних стандартів оцінки, що забезпечить визначення справедливої вартості на вимогу ПСБО. У зв'язку з цим, оцінка основних засобів підприємства може бути проведена: незалежним оцінювачем згідно Закону України «Про оцінку та оціночну діяльність в Україні» або Комісією підприємства з дотриманням вимог щодо переоцінки встановлених чинним законодавством з бухгалтерського обліку, а саме відповідати ПСБО 7 «Основні засоби».

6. Оформлення результатів оцінки. Методикою затверджені форми документів для проведення такої оцінки та узагальнення результатів, які можуть бути адаптовані в сучасні програми табличної обробки даних, зокрема Excel.

На сьогодні практика оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку в Україні передбачає дотримання Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року № 2658-III; Національних стандартів оцінки.

Документальне забезпечення оцінки для цілей бухгалтерського обліку включає: фото об'єктів оцінки, зроблені під час обстеження оцінюваного майна оцінювачами, що є обов'язковим етапом оцінки; правовстановлюючі документи; технічні паспорти на об'єкти оцінки; договір на надання послуг по оцінці; довідки про показники об'єктів оцінюваного майна, що надаються замовниками такої оцінки; технічні характеристики об'єктів оцінки узагальнені в анкетних листах. Форма анкет визначається оцінювачем та заповнюється Замовником.

Процедура оцінки передбачає: обговорення завдання на оцінку; підписання договору; огляд Об'єкта оцінки та збір вихідних даних про нього; збір та обробка іншої суттєвої інформації, необхідної для застосування методичних підходів; аналіз інформаційних джерел та їх узагальнення з метою формування уяви про обмеження та застереження, які можуть супроводжувати процедури проведення оцінки та використання її результатів; визначення та застосування методичних підходів, методів та оціночних процедур, що найбільш повно відповідають визначеній меті оцінки та обраному виду вартості, що підлягає визначенню; узгодження результатів оцінки,

отриманих із застосуванням методичних підходів та методів оцінки; складання звіту про оцінку майна та висновку про вартість об'єкта оцінки на дату оцінки.

Що стосується методології оцінки то Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 відповідає Міжнародним стандартам оцінки, якими передбачено три класичні підходи до визначення ринкової вартості нерухомості: витратний підхід; дохідний підхід; порівняльний підхід.

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» встановлює пріоритет у застосуванні ринкового (порівняльного) підходу.

З метою підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, цей МСФЗ встановлює ієрархію справедливої вартості, у якій передбачено три рівня вхідних даних для методик оцінювання, що використовуються для оцінки справедливої вартості.

Вхідні дані 1-го рівня – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки. Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості. Вхідні дані 1-го рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обміняні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах).

Вхідні дані 2-го рівня-Вхідні дані, окрім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для активу або зобов'язання, прямо або опосередковано.

Вхідні дані 3-го рівня - закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані 3-го рівня).

Питання використання сторонніх послуг в бухгалтерському обліку потребує індивідуального підходу до визначення меж компетенції бухгалтера і впливу прийнятого рішення на достовірність фі-

нансової звітності. Застосування послуг експерта (оцінювача, актуарія) – рішення безперечно виправдане на перспективу, однак не завжди економічно та фінансово доцільне. До прикладу, вартість послуг з оцінки ринкової вартості одного об'єкту інвестиційної нерухомості може скласти 5000 грн. Оцінка інвестиційної нерухомості передбачена МСФЗ на кожную звітну дату. За наявності 5 об'єктів витрати на проведення оцінки складуть 100 000 грн. у рік. В такому випадку принцип достовірності фінансової звітності повинен діяти з урахуванням обмеження встановленого тими ж МСФЗ, які наголошують: вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. А саме, подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації.

Коли мова йде про оцінку ринкової вартості окремої групи активів, наприклад операційної нерухомості з періодичністю 3-5 років, залучення оцінювача доцільне. А от оцінка справедливої вартості окремих активів, таких як біологічні активи, сільськогосподарська продукція, інвестиційна нерухомість не виходить, на нашу думку, за межі компетенції бухгалтера та комісії зі складу працівників підприємства, які в повній мірі володіють фінансово-економічною, техніко-технологічною інформацією про об'єкт оцінки. Можна стверджувати, що в такому випадку справедлива вартість визначена комісією є в повній мірі достовірною, надійною та правдивою.

В цілях оцінки важливою є класифікація основних засобів з метою вибору методичних підходів до оцінки.

Згідно вимог МСФЗ та МСО у разі оцінки для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності активи мають бути класифіковані за:

1. Рівнем використання у виробничій (операційній) діяльності підприємства:

- Операційні активи - активи, необхідні для діяльності підприємства;

- Надлишкові активи - активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються зайвими для її операцій (зайвий актив не вважається необхідним для виробництва товару або послуг, що надаються підприємством). До надлишкових також можна віднести

активи, які вичерпали свій термін корисного використання. Надлишкові основні засоби не переоцінюються.

2. Спеціалізацією:

- Неспеціалізовані - активи, які характеризуються наявністю розвиненого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства;

- Спеціалізовані - майно, яке в силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається (якщо продається взагалі) на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні.

До спеціалізованого майна відносяться будівлі і споруди, спеціального призначення, що не мають ринку продажу. До неспеціалізованого майна відносяться будівлі і споруди, загального призначення.

З метою застосування порівняльного підходу об'єкти оцінки згруповані також за функціональним призначенням: адміністративно-офісні; виробничо-складські; господарські.

Широке впровадження та масове застосування розробки можливе за умови централізованого навчання бухгалтерів положень методики оцінки та загальних положень національних стандартів оцінки та її застосування на практиці. На етапі впровадження Методики доцільно забезпечити проведення відповідних семінарів-навчань членів комісії (одного або усіх) для освоєння положень методики оцінки та загальних положень національних стандартів оцінки. Семінари повинні включати оволодіння практичними навиками оцінки, навиками автоматизованої обробки даних в процесі оцінки та узагальнення її результатів в бухгалтерському обліку.

У відділі обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» розроблене відповідне програмне забезпечення для розрахунку справедливої вартості біологічних активів та основних засобів для цілей бухгалтерського обліку на базі клауд-комп'ютерних технологій. Зокрема, розроблено два програмні продукти: «Оцінка справедливої вартості біологічних активів» (свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 55694 від 21.07.2014 р.) та «Оцінка справедливої вартості основних засобів» (свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір № 55695 від 21.07.2014 р.) [250].

У програмах реалізовано спосіб автоматизованої оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку, який дозволяє узагальнювати вихідні технічні та ринкові дані щодо об'єкта оцінки дистанційно за допомогою запропонованого програмою алгоритму. Розроблені програми є складовою облікової політики, що забезпечують віддалену взаємодію облікового апарату, інженерно-технічної та економічної служб підприємства щодо адекватного фіксування технічного стану, аналізу активного ринку та визначення ринкової ціни основних засобів і біологічних активів та подальше відображення даної інформації на рахунках бухгалтерського обліку [250].

Суттєвим елементом потенціалу аграрного підприємництва є земельні активи. Беззаперечною аксіомою є слова головного методолога галузевого бухгалтерського обліку В.М. Жука, який відзначає що, аграрна галузь є «родзинкою» вітчизняної економіки в світовому розподілі праці та товарів, а її земельний капітал може забезпечувати Україні гідне місце серед країн-лідерів, але для цього потрібне посилення регуляторного втручання держави в ці процеси. Одним із факторів такого посилення має бути взяття земель сільськогосподарського призначення на баланси суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки [102, с. 410].

Як зазначає П.Т. Саблук, земля виступає ресурсом у сільськогосподарському виробництві і тому обов'язково повинна мати чітко визначену вартість, але, розвиваючи ринок землі, не слід ототожнювати це поняття з продажем землі. В кожній одиниці агропромислової продукції повинна бути закладена вартість землі [174, с.26].

Недооцінку значення землі в економічному обороті М.М. Федоров визначає однією з причин нестійкого розвитку сільського господарства. «І справа не стільки в тому, щоб визнати її товаром, – зазначає науковець, – скільки у визнанні її як вартісної складової основного капіталу будь-якого сільськогосподарського підприємства. Неврахування вартості землі у виробничому капіталі вітчизняного сільського господарства призводить до щорічного недоодержання прибутку» [371].

Крім того ситуація, що склалася на ринку сільськогосподарських земель в Україні свідчить, що даний ключовий фактор вартості, не може бути врахований на галузевому та загальнонаціональному рівні. Адже більшість сільськогосподарських земель розпайовані і

передані в оренду підприємствам, які ніяким чином не відображають землю як актив у звітності, а відтак земельний капітал не має вартісного узагальнення в бухгалтерському обліку на підприємствах і, як наслідок, не відображений в системі загальнонаціональної інформації.

Вважаємо, включення земель, як власних так і орендованих, в баланс сільськогосподарських підприємств підвищить вартість їх капіталу, а отже інвестиційну привабливість. МСФЗ та ПСБО через свою універсальність на дають змоги в повній мірі реалізувати зазначене. Цю проблем має вирішити окремий галузевий стандарт з обліку земель сільськогосподарського призначення. В його основу мають бути покладені правові механізми використання земель, серед яких право власності, право постійного користування, право оренди. Окрім договорів оренди, що передбачають передачу права користування майном, Цивільний кодекс України містить ряд інших правових механізмів використання чужого майна.

Відносно сільськогосподарських земель Цивільним кодексом України передбачений правовий режим використання чужої земельної ділянки під назвою емфітевзис. Емфітевзис – це договірне або спадкове право користування чужою земельною ділянкою, що встановлюється договором між власником земельної ділянки і особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб [388]. Право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб набуто як емфітевзис може відчужуватися, передаватися у порядку спадкування, а також передаватися в заставу (стаття 133 Земельного кодексу України [132]). Його можна порівняти з ліцензією, що дає право використовувати земельну ділянку виключно для сільськогосподарських потреб (табл. 4.2). Виключення становлять права користування ділянками державної або комунальної власності які, аналогічно як і при суперфіцію, не можуть бути відчужені, внесені до статутного фонду чи передані у заставу.

Таблиця 4.2

Правові відмінності емфітевзису від договору оренди землі

Умови договору	Договір емфітевзису	Договір оренди
Суть	Право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (стаття 407 ЗКУ)	Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності (Закону України «Про оренду землі»)
Плата за користування	• одноразова при укладенні договору; • одноразова плата та періодичні платежі; • тільки періодичні платежі без початкового внеску; • відсутність будь-якої плати .	Періодичні платежі - орендна плата
Предмет користування	Земельна ділянка визначена у договорі	Земельна ділянка визначена у договорі
Оформлення прав	Договір емфітевзису	Договір оренди земельної ділянки
Строки користування	• строк необмежений, визначається у договорі; • безстроково; • для державних і комунальних земель - не більше 50 років.	Не може перевищувати 50 років
Можливість передачі прав	Право користування може бути відчужене, передане у спадок, передане в заставу	Право оренди може відчужуватися, передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки - на строк до 50 років
Обмеження	Встановлений ЦКУ обов'язок використання земельної ділянки відповідно до її цільового призначення, підвищувати її родючість, застосовувати природоохоронні технології виробництва, утримуватися від дій, які можуть призвести до погіршення екологічної ситуації	Умови і обмеження використання земельної ділянки встановлюються договором.
Відображення в обліку	Відображається як нематеріальний актив «Право користування майном», з відповідним нарахуванням амортизації (за можливості встановлення строку корисного використання)	Не відображається у складі активів. Орендна плата відображається у складі витрат орендаря

Власник емфітевзису має законодавчо встановлений обов'язок ефективно використовувати земельну ділянку відповідно до її цільового призначення, підвищувати її родючість, застосовувати природоохоронні технології виробництва, утримуватися від дій, які можуть призвести до погіршення екологічної ситуації.

Щодо бухгалтерського відображення емфітевзису у землекористувача, то на відміну від договору оренди, за яким орендар може лише нараховувати орендну плату та відображати її у складі витрат підприємства, за договором емфітевзису землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям визнання у складі нематеріальних активів. Адже Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [268] чітко визначено, що одним з видів нематеріальних активів є право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства. Емфітевзис відповідає всім критеріям визнання нематеріальних активів і землекористувач набувши прав користування земельною ділянкою за договором емфітевзису може поставити його на облік до складу нематеріальних активів в групу «Права користування майном».

Таке право користування земельною ділянкою оприбутковується на баланс за первісною вартістю. При придбанні таких прав первісна вартість, складається з ціни придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Отже, при первинному укладанні договору емфітевзису з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку, складається з ринкової вартості отриманих прав на земельну ділянку та всіх витрат пов'язаних з оформленням договору. Щоб уникнути невизначеності з вартістю, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, у договорі емфітевзису необхідно вказати договірну вартість прав користування земельною ділянкою, що передаються. Дана вартість має бути встановлена згідно експертного висновку про ринкову вартість наданого незалежним оцінювачем.

Методичні підходи до оцінки емфітевзису визначає Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена Постановою Кабінету міністрів України від 11.10.2002р. №1531 [182]. Для проведення оцінки права користування земельною ділянкою на умовах для користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису, застосовуються такі методичні підходи:

зіставлення цін продажу;

капіталізація додаткового доходу користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису від землі.

Відповідно до методичного підходу, що ґрунтується на зіставленні цін продажу, вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису для користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису, визначається на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок, у тому числі на земельних торгах, з урахуванням таких розбіжностей, що впливають на їх ціну, як умови і дата продажу земельної ділянки, місце її розташування, фізичні характеристики, наявність обтяжень та обмежень щодо використання земельної ділянки, строк користування.

Вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису для користувача, визначається як медіанне або модальне значення скоригованих цін продажу зазначених прав щодо подібних об'єктів.

За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису визначається як поточна вартість майбутнього додаткового доходу для користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису, за формулою:

$$Ц_{пк} = \sum_{t=1}^n \frac{D_{oi}}{(1 + C_k)^t}, \quad (4.1.)$$

де: $Ц_{пк}$ - вартість права користування земельною ділянкою, визначена шляхом непрямої капіталізації чистого доходу (у гривнях);

D_{oi} - додатковий дохід користувача за i -й рік (у гривнях);

C_k - ставка капіталізації для землі;

n - кількість періодів (у роках), що залишився до кінця строку оренди земельної ділянки або користування земельною ділянкою;

t - певний період (рік) у межах строку оренди земельної ділянки або користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію, визначеного договором (t від 1 до n);

Додатковий дохід обчислюється як різниця між ринковим рівнем чистого операційного або рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати, визначеної договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису. Результати застосування описаної методики наведено в Додатку Е.

Для обґрунтування розміру очікуваного додаткового доходу доцільно застосовувати кілька способів, які визначатимуть сукупність методів, з використанням яких буде проведена оцінка.

Метод 1. На основі чистого операційного доходу - нормативного розміру орендної плати (не більше 12% нормативно-грошової оцінки п.288.5.2 ПКУ). Додатковий дохід визначений як різниця між чистим операційним доходом та витратами користувача пов'язаними з земельною ділянкою. Чистий операційний дохід прийнятий в межах розміру орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, яка справляється відповідно до вимог статті 288 Податкового кодексу України. Згідно п.288.5.2. розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, річна сума платежу не може перевищувати 12 % нормативно-грошової оцінки земельної ділянки. В якості витрат прийнято земельний податок за даними податкової декларації з плати за землю.

Метод 2. На основі чистого операційного доходу - ринкового (конкурентного) розміру орендної плати (у разі визначення орендаря на конкурентних засадах п.288.5.3 ПКУ). Додатковий дохід визначений як різниця між чистим операційним доходом та витратами користувача пов'язаними з земельною ділянкою. Чистий операційний дохід розрахований на основі наявної інформації про розмір орендної плати за землі сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності та землі несільськогосподарського цільового призначення у регіоні, де розташована оцінювана ділянка. Згідно п.288.5.3. Податкового кодексу України у разі визначення орендаря на конкурентних засадах, розмір орендної плати може бути вище 12%. В якості витрат прийнято земельний податок за даними податкової декларації з плати за землю.

Метод 3. На основі рентного доходу. Додатковий дохід обчислюється як різниця між ринковим рівнем рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи іншими витратами пов'язаними із земельною ділянкою. В якості витрат прийнято земельний податок за даними податкової декларації з плати за землю.

Емфітевзис визнається в бухгалтерському обліку у складі нематеріальних активів (право користування земельною ділянкою). Відповідно до П(С)БО 8 [268] на нематеріальні активи, щодо яких можна визначити строк корисного використання, здійснюється нарахування амортизації. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. Отже, якщо договором емфітевзису встановлений строк, на який земельна ділянка передається у користування, даний термін може розглядатися як строк корисного використання для цілей обліку, а отже на такий об'єкт може нараховуватись амортизація у порядку передбаченому П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [268].

Розробка теоретичного підґрунтя та методичних механізмів включення до складу активів найважливішого фактору вартості сільськогосподарських підприємств – землі, або прав користування нею, є важливим завданням вітчизняної науки та практики. Це потребує відповідних змін до нормативно-правових документів в частині бухгалтерського обліку, оцінки, оподаткування. Разом з тим, реалізація зазначеного сприятиме врахуванню в капіталі сільськогосподарських підприємств важливого фактору, що визначає їх вартість – землі. Це забезпечить їм формування відповідного статусу на ринку капіталів, а на рівні галузі створить інформаційну основу для ефективного управління найдорожчим, що є в Україні – землею.

Варто зупинитись також на фінансових активах як складовій потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва. Реалізації процедур капіталізації цих активів заважає неоднозначність розуміння цих категорій в бухгалтерських стандартах, складність їх обліку та оцінки в цілях визнання. Динамічний характер міжнародних фінансових ринків має своїм результатом поширене використання у світі різноманітних фінансових інструментів, починаючи від традиційних первинних інструментів закінчуючи різними формами похідних.

Із-за відсутності активного фондового ринку та ринку боргових цінних паперів в Україні і тим паче у її аграрному секторі, питання щодо порядку їх обліку та оцінки піднімається на сторінках професійних видань досить нечасто. Однак, не дивлячись на це, як і будь-які інші майнові права та зобов'язання, фінансові інструменти є об'єктом бухгалтерського обліку. Крім того, щодо них передбачений специфічний порядок бухгалтерського обліку, який полягає у необхідності оцінки теперішньої вартості фінансових інвестицій для цілей бухгалтерського обліку, появи поняття амортизована вартість фінансових інвестицій, що застосовується до окремих їх видів, необхідності амортизації дисконту (премії), що виникає в процесі обліку та інші. Всі ці методичні питання в діючих П(С)БО розкриті досить поверхнево, що викликає відповідні труднощі у застосуванні їх на практиці.

Діюча нормативно-правова база з питань обліку фінансових інвестицій та фінансових зобов'язань представлена трьома Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які прямо чи опосередковано стосуються даного питання. Зокрема це:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [261], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, зокрема довгострокові зобов'язання. До таких зобов'язань ми також відносимо зобов'язання за облігаціями, так як жодних обмежень щодо його застосування по відношенню до даних фінансових зобов'язань в документі не вказано.

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» [262], що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції. Положення розкриває порядок обліку фінансових інвестицій в асоційовані, спільні і дочірні підприємства та фінансові інвестиції до погашення. Разом з тим стандарт взагалі не дає визначення ані поняттю «фінансові інвестиції», ані їх видам, щодо яких визначає методологію.

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [263], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти, описуючи порядок обліку фінансових активів та фінансових зобов'язань.

Аналіз названих документів вказує на відсутність єдиного підходу не тільки до обліку, а й взагалі до розуміння понять пов'язаних з обігом цінних паперів та боргових зобов'язань. Більше того, термінологія, що використовується в бухгалтерському обліку, різниться з тією, що використовується професійними учасниками фондового ринку.

Так Міністерство фінансів та НБУ під *фінансовим інструментом* розуміють контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку Мінфін поділяє на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти. [263, 283]. Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку трактує *фінансовий інструмент* як цінний папір або, оформлений відповідно до вимог законодавства, документ, який підтверджує право власності на цінні папери або їх похідні, валютні цінності, придбання (поставку) в певний строк цінних паперів або валютних цінностей та інші види фінансових активів, вільний обіг яких не заборонений чи не обмежений законодавством [288].

Всі наші спроби провести будь-яку систематизацію чи впорядкування існуючої нормативної інформації щодо фінансових інструментів звелись в результаті нанівець. Ось лише деякі витяги щодо видів та специфіки обліку фінансових інструментів з діючих П(С)БО та їх подальше узагальнення.

Згідно П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансовим інструментом визнається контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

При цьому до фінансових активів віднесено:

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Фінансовим зобов'язанням визначено контрактне зобов'язання: передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;

обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.

Щодо видів фінансових активів та зобов'язань в стандарті виділено лише ті з них, які призначені для перепродажу, до яких віднесено активи (зобов'язання) придбані (випущені) з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника. Для обліку інших їх видів застосовується вже інший стандарт, а саме П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [262].

Виходячи з таких розуміння понять фінансових інструментів, до даних видів активів і зобов'язань слід відносити:

по-перше – *фінансові інвестиції (акції)*, як активи, що передбачають наявність права отримати або зобов'язання передати грошові кошти (дивіденди), а отже фінансові активи чи фінансові зобов'язання;

по-друге – *боргові зобов'язання (облігації)*, які також передбачають або отримання, або передачу грошових коштів (відсотків), тобто фінансовий актив або фінансове зобов'язання.

Щодо першої категорії маємо П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [262], щодо другої – ми припускаємо застосування П(С)БО 11 «Зобов'язання» (так як воно не має жодних обмежень його застосування щодо фінансових зобов'язань).

Норми Положення (стандарту) 12 поширюються на фінансові інвестиції в асоційовані, спільні та дочірні підприємства.

Відповідно до даного стандарту фінансові інвестиції *первісно оцінюються* та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. Якщо в основі собівартості фінансової інвестиції лежить її ціна, то логічно припустити, що при інших рівних умовах така собівартість ідентична ринковій вартості даного активу.

Цікавою є норма П(С)БО 12, за якою фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються *за справедливою вартістю*. Робимо висновок, що мова йде про інвестиції придбані на короткострокову перспективу – а отже для продажу – а отже ті, порядок обліку яких визначених П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (!). Але чомусь норма щодо їх оцінки на дату балансу зазначення в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [262].

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу *за амортизованою собівартістю* фінансових інвестицій. Невдалим перекладом МСФЗ є визначення амортизованої собівартості фінансової інвестиції, що наведене в П(С)БО 12, як собівартості фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена *за методом участі в капіталі*, а саме за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Погоджуючись з загальним визначенням поняття фінансових інструментів, наведеним в П(С)БО 13, вважаємо, що задля внесення ясності в подальшу організацію їх обліку їх варто розподілити на наступні категорії (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Узагальнення сукупності фінансових інструментів для організації облікового забезпечення їх капіталізації

Отже, керуючись тими ж міжнародними стандартами фінансової звітності можна провести таке спрощене впорядкування сукупності фінансових інструментів, задля з'ясування методології обліку по кожному їх виду та ефективної капіталізації.

По-перше, розподілити сукупність фінансових інструментів за термінами їх дії (мотивами придбання): довгострокові (утримувані до погашення) та короткострокові (утримувані для продажу).

Інвестиціями, що утримуються до погашення слід визнавати фінансові активи з фіксованими або визначеними платежами і фіксованим терміном погашення, щодо яких підприємство твердо має намір і здатне володіти до настання терміну погашення.

Щодо фінансових активів призначених для продажу то їх варто розглядати у розумінні наведеному у П(С)БО, як активи утримувані з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника.

По-друге, у фінансових інструментах доцільно виділити дольові та боргові їх види.

Дольовим інструментом варто розглядати будь-який договір, підтверджуючий право на частку активів підприємства, за вирахуванням всіх його зобов'язань. Прикладами дольових інструментів є прості та деякі типи привілейованих акцій.

До боргових нами віднесено фінансові інструменти, що емітуються з метою залучення грошових коштів (облігації) та відображаються емітентом у складі його зобов'язань, а утримувачем у складі фінансових активів.

Тепер щодо методології обліку та порядку оцінки для кожного з названих видів фінансових інструментів. У нижченаведеній таблиці 4.3 ми спробували узагальнити існуючий методологічний інструментарій з обліку та оцінки цих об'єктів для їх капіталізації.

Таблиця 4.3

Узагальнена методологія обліку фінансових інструментів

Вид фінансового інструменту	Метод обліку	Оцінка на дату балансу
Дольові, утримувані до погашення	Метод участі в капіталі	За вартістю придбання збільшеною (зменшеною) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період
Дольові, утримувані для продажу	Метод переоцінки	За справедливою вартістю
Боргові, утримувані до погашення	Метод обліку з урахуванням амортизації дисконту (премії)	За амортизованою вартістю, що визначається як різниця між собівартістю (теперішньої вартістю) та номінальною вартістю інструменту
Боргові, утримувані для продажу	Метод переоцінки	За справедливою вартістю

Деякі з перелічених в таблиці 4.3. методів (зокрема участі в капіталі) передбачені в описаних вище П(С)БО, інші (зокрема метод переоцінки, метод обліку з урахуванням амортизації дисконту (премії)) інтерпретовані нами не виходячи за межі діючих норм П(С)БО.

Щодо інструментарію оцінки фінансових інструментів в цілях капіталізації зупинимось на такому проблемному моменті. Згідно П(С)БО 11 довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Теперішня вартість згідно стандарту є дисконтованою сумою майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка,

як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Жоден стандарт не визначає процедури такого дисконтування. На нашу думку П(С)БО 11 «Зобов'язання» варто доповнити методикою визначення теперішньої вартості фінансових зобов'язань для цілей відображення в бухгалтерському обліку, яка б мала наступний зміст. «Теперішня вартість розраховується як сума всіх майбутніх платежів за облігацією дисконтована з використанням переважаючої ринкової ставки відсотка для аналогічного інструменту (аналогічного відносно валюти, терміну, типу процентної ставки і інших чинників), випущеного емітентом з аналогічним рейтингом кредитоспроможності. Дисконтуванню підлягають: по-перше сума відсотків за облігацією, що підлягає виплаті протягом всього її терміну до погашення, по-друге сума основного боргу, яка підлягає поверненню». Таке уточнення, базоване на нормах МСФЗ певною мірою прояснило б порядок розрахунків такого, незвичного для вітчизняних бухгалтерів, показника як теперішня вартість.

Наведена класифікація та методологія дає уявлення та певним чином систематизує наявну в національних стандартах інформацію щодо обліку фінансових інструментів та дещо уточнює її на базі досвіду застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Вважаємо є сенс розглянути можливість уніфікації норм обліку фінансових інструментів в єдиному положенні та більш детально навести методику розрахунку та відображення в обліку таких нетипових показників як теперішня, справедлива, амортизована вартість, суму дисконту (премії), застосування методу ефективної ставки відсотка. Такий стандарт повинен мати галузеве спрямування, оскільки специфіка обліку фінансових інструментів в окремих аспектах значною мірою залежить від особливостей функціонування фондового ринку в аграрній сфері.

Повертаючись до положень інструментарію ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва, завершальним його етапом є документальне оформлення процедур капіталізації. З цією метою розроблено та впроваджено в діяльність сільськогосподарських підприємств Пакет форм первинних і зведених документів з обліку процедур капіталізації (Додаток Е), який включає порядок інтеграції в облікову систему розроблених форм-

розрахунків справедливої вартості: будівель (порівняльний підхід); інвестиційної нерухомості (доходний підхід); споруд та передавальних пристроїв (витратний підхід); об'єктів інтелектуальної власності (витратний, доходний підходи); обладнання та транспортних засобів (порівняльний підхід); земель (ринковий підхід); прав постійного користування та прав оренди (капіталізації рентного доходу).

Апробація методичного інструментарію в сільськогосподарських підприємствах різних галузей (рибництво, птахівництво, садівництво) засвідчує, що при його застосуванні показники, які характеризують прибутковість діяльності значно зменшуються. Переоцінка операційних основних засобів сільськогосподарських підприємств з подальшою амортизацією та включенням її до операційних витрат забезпечить достовірні дані для визначення показників їх прибутковості, зокрема рентабельності операційної діяльності. Застосування розробки сприяє також об'єктивному зменшенню податкового навантаження на платників податку на прибуток, зокрема в частині інвестиційної нерухомості (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Результати впровадження розробленого інструментарію ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва*

1. Зміна значення рентабельності операційної діяльності			
<i>Підприємство</i>	<i>Рентабельність за даними звітності, %</i>	<i>Рентабельність при застосуванні розробки, %</i>	<i>Зменшення рентабельності, відс. пунктів</i>
ВАТ «Новоолександрівське»	5,58	3,69	– 1,89
Обухівський райагротехсервіс	– 21,00	– 25,66	– 4,66
ПАТ «Полтаварибгосп»	1,47	– 4,78	– 6,25
ПАТ Птахофабрика «Васильківська»	– 9,09	– 31,35	– 22,26
2. Зменшення податкового навантаження			
<i>Актив</i>	<i>Балансова вартість у звітності, млн грн.</i>	<i>Балансова вартість при застосуванні розробки, млн грн.</i>	<i>Зменшення оподатковуваного прибутку, млн грн.</i>
Інвестиційна нерухомість	95	89	6

* За даними фінансової звітності підприємств та проведених розрахунків станом на 01.01.2020 р.

В цілому, в процесі апробації інструментарію на сільськогосподарських підприємствах різних галузей (рибництво, птахівництво, вирощування фруктів) визначені такі показники фінансової безпеки як рентабельність, ліквідність та фінансова незалежність до та після запровадження технології. В результаті застосування пропонуваного інструментарію на одному з сільськогосподарських підприємств Полтавської області показники, що характеризують прибутковість діяльності зменшилися: зокрема рентабельність операційної діяльності на 9,3 %. Показники, що характеризують фінансовий стан значно зросли: ліквідність на 11 %, фінансова автономія на 40 % (Додаток Ж).

Таблиця 4.5

**Зміна показників фінансової безпеки в результаті
впровадження розробленого інструментарію ідентифікації,
оцінки та обліку складових потенціалу аграрного
підприємництва***

Показник	Значення показника до переоцінки	Значення показника після переоцінки	Відхилення, відс. пунктів
Рентабельність операційної діяльності	2,3%	-7%	- 9,3%
Рентабельність активів	-1,2%	-1,8%	- 0,6%
Загальна ліквідність	41%	52%	+11%
Фінансова незалежність	-80%	-40%	+40%

*Розраховано на основі фактичних даних сільськогосподарського підприємства (Полтавська обл.).

Як свідчать результати аналізу, при застосуванні різної облікової політики та підходів до оцінки активів у фінансовій звітності значення показників, що характеризують фінансову безпеку суттєво змінюються в досить чіткій тенденції: показники, що характеризують прибутковість діяльності зменшуються; показники, що характеризують фінансово-майновий стан значно зростають. На рівні національного інтересу застосування інструментарію формує цілісну облікову політику підприємств для відображення та капіталізації усіх складових його капіталу й більш повне наповнення статистичної і фінансової звітності показниками національного багатства.

4.2. Удосконалення оцінки та обліку капіталоформуючих активів в державному секторі

Капітал підприємств і установ державного сектору представлений об'єктами державного і комунального майна, правами постійного користування землею, біологічними активами, іншими матеріальні активи. Індикатором вартості цих активів має бути фінансова звітність підприємства. Разом з тим, на сьогодні фінансова звітність – головне джерело інформації про фінансово-майновий стан – характеризується невідповідністю дійсності вартісних оцінок, які застосовуються при формуванні звітних показників. Це призводить до: заниження вартості матеріальних активів; невідображення земельного банку; недооцінки інтелектуальної власності в балансі, відсутності відпрацьованих методичних засад оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Результатом є неповне представлення інформації про майновий стан суб'єктів господарювання державного сектору, неадекватне визначення економічних показників їх діяльності, що призводить до неврахування у складі національного багатства значної його частини, що перебуває у сфері відання підприємств і установ державного сектору.

У зв'язку з цим метою даного підпункту монографії є обґрунтування методичної платформи удосконалення бухгалтерського обліку капіталоформуючих активів в державному секторі, як елементу державної політики з капіталізації національного багатства.

Крім того вартість активів в бухгалтерському обліку в державному секторі – основа для розрахунку стартової орендної плати та стартової ціни продажу об'єктів при приватизації. Саме тому питання капіталізації активів в державному секторі набуває особливої важливості, так як від вартості активів в бухгалтерському обліку залежить власне надходження до бюджету від оренди та приватизації державного майна. Законом про оренду встановлений новий механізм розрахунку орендної плати за об'єкт оренди, що відповідно висунуло нові вимоги і до його вартості.

Зокрема, для об'єктів, які здаються в оренду на аукціоні орендна плата визначається за результатами аукціону (стаття 17 Закону про оренду), а стартова орендна плата визначається на рівні 1 % балансової вартості об'єкта оренди. У разі передачі майна в оренду без

проведення аукціону орендна плата визначається по-старому – відповідно до Методики розрахунку орендної плати, яка діє на сьогодні (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Порядок формування вартості об'єкту оренди	
АУКЦІОН (передача в оренду або продовження)	БЕЗ АУКЦІОНУ АБО ЦМК (передача в оренду або продовження пільговиками, перше продовження)
↓	↓
Стартова орендна плата за об'єкт оренди розраховується як 1% від балансової вартості	Орендна плата розраховується «по-старому», як відсоток від ринкової вартості об'єкта оренди
<i>База для розрахунку орендної плати - балансова вартість</i>	<i>База для розрахунку орендної плати – ринкова (оціночна) вартості</i>
Для розрахунку стартової орендної плати потрібно розрахувати 1% від балансової вартості, оцінка ринкової вартості об'єкту оренди оцінювачем не потрібна. ОДНАК якщо балансова вартість менше 10% від первісної потрібно провести переоцінку в бухгалтерському обліку (п.2 статті 8).	Для розрахунку орендної плати необхідна оцінка ринкової вартості об'єкту оренди оцінювачем. ЗАМОВНИК ОЦІНКИ <i>Для нової оренди – балансоутримувач, з подальшою компенсацією орендарем після укладення договору оренди (п.5 статті 8). Продовження оренди - орендар (п.6 статті 8).</i>

Балансоутримувач потенційного об'єкта оренди обов'язково здійснює переоцінку такого об'єкта у разі, якщо залишкова балансова вартість об'єкта оренди становить менше 10 відсотків його первісної балансової вартості (балансової вартості за результатами останньої переоцінки). Аналогічна норма є в Порядку НААН (п.8.15). Вартістю об'єкта оренди для цілей визначення стартової орендної плати є його балансова вартість станом на останнє число місяця, який передує даті визначення стартової орендної плати. Зокрема балансоутримувач потенційного об'єкта оренди обов'язково здійснює переоцінку такого об'єкта у разі, якщо:

- у об'єкта оренди відсутня балансова вартість;
- залишкова балансова вартість об'єкта оренди дорівнює нулю;
- залишкова балансова вартість об'єкта оренди становить менше 10 відсотків його первісної балансової вартості (балансової вартості за результатами останньої переоцінки).

Після переоцінки потенційного об'єкта оренди балансоутримувачі зобов'язані збільшити балансову вартість відповідного майна згідно з результатами оцінки відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Не дивлячись на те, що залишкова балансова вартість може становити і більше 10 % і переоцінка в обліку не вимагається, варто розрахувати, на яку потенційну стартова орендну плату може розраховувати підприємство, виходячи з наявної залишкової вартості.

Недооцінка балансової вартості капіталоформуючих активів в бухгалтерському обліку бюджетних установ та державних підприємств призводить до недоотримання коштів в бюджет від їх оренди та продажу. В окремих випадках нами фіксувались зниження при організації аукціону в 20 разів (рис. 4.3).

Об'єкт оренди	Балансова вартість (залишкова), грн.	Стартова орендна плата, грн. за місяць 1%	Оренда офісів на ринку
Лабораторний корпус, всього 5000 кв.м.	2 500 000,00		
У т.ч.			
за 1 кв.м.	$2\,500\,000/5000 = 500 \text{ грн./кв.м.}$	5 грн./кв.м.	
Нежитлове приміщення (кабінет)	2 500 000/5000 кв.м.		100 грн./кв.м.
50 кв.м.	$\times 50 \text{ кв.м.} = 25\,000 \text{ грн.}$	250 грн. за приміщення 50 кв.м.	
			5000 грн./кв.м.

Рис.4.3. Приклад зниження надходжень до бюджету від орендної плати державного майна за рахунок недокапіталізації активів бюджетної сфери

Переоцінка здійснюється після внесення інформації про потенційний об'єкт оренди до ЕТС і до розміщення оголошення про передачу майна в оренду. Після переоцінки потенційного об'єкта оренди балансоутримувачі зобов'язані збільшити балансову вартість відповідного майна згідно з результатами оцінки відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Питання переоцінки основних засобів в бюджетних установах визначено в розділі III НП(С)БО в ДС 121 «Основні засоби» (Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202).

Відповідно до п. 3 розділу III НП(С)БО в ДС 121 у разі прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів суб'єктом державного сектору погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної (комунальної) власності, якщо такий визначено.

Відповідно до п.5 розділу III переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

**Порядок розрахунку переоціненої вартості
капіталоформуючих активів в бюджетній сфері
(за наявності залишкової вартості)**

Показник	Значення
Об'єкт основних засобів	адміністративна будівля, площею 4500 кв.м. (м.Київ)
Первісна вартість	800 000 грн.
Знос	200 000 грн.
Залишкова вартість	600 000 грн. (133 грн./кв.м.)
Переоцінка	необов'язкова, однак стартова орендна плата 1% від залишкової – 1,33 грн./кв.м. не є прийнятною, тому прийнято рішення про переоцінку всієї групи будівель основних засобів.
Справедлива (переоцінена) вартість визначена суб'єктом оціночної діяльності за результатами оцінки, про що є відповідний Звіт про оцінку	67 500 000 грн. (15 000 грн./кв.м.)

Продовження табл. 4.7

Індекс переоцінки = справедлива вартість/залишкова вартість	$67\,500\,000 / 600\,000 = 112,5$ (за наявності багатозначного значення - вказується 4 знаки після коми)
Переоцінена первісна вартість	$800\,000 \times 112,5 = 90\,000\,000$ грн.
Переоцінений знос	$200\,000 \times 112,5 = 22\,500\,000$
Переоцінена залишкова вартість	$90\,000\,000 - 22\,500\,000 = 67\,500\,000$ грн. (відповідає оціненій справедливій вартості).

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу у дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Діючий порядок відображення дооцінки активів бюджетних установ

<i>Господарська операція</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума, грн.</i>
Дооцінюємо первісну вартість ОЗ Сума дооцінки = $90\,000\,000 - 800\,000 = 89\,200\,000$	1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	89 200 000
Дооцінюємо накопичений знос ОЗ Сума дооцінки = $22\,500\,000 - 200\,000 = 22\,300\,000$	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1411 «Знос основних засобів»	22 300 000

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису (табл. 4.9) з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках, а при вибутті об'єкта основних засобів – на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок (п. 9 розділу III НП(С)БО в ДС 121 «Основні засоби»).

Таблиця 4.9

**Діючий порядок віднесення дооцінки до накопиченого
результату виконання кошторису**

<i>Господарська операція</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>
Нарахована амортизація ОЗ 67 500 000 / 50 років = 1 350 000 <i>Щорічно</i>	8014 (8024) «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»	1 350 000
Сума дооцінки відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису (щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації) 66 900 000 / 50 років = 1 338 000	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	1 338 000
Таким чином чисті витрати на амортизацію 1 350 000 – 1 338 000 = 12 000 грн. Такі ж як і до переоцінки			

При застосуванні такого порядку виникає некоректне представлення первісної вартості, яка штучно завищується через механізм застосування коефіцієнту переоцінки. При його великому значенні, дооцінена первісна вартість виходить за межі розумних значень. У зв'язку з зазначеним доцільно внести зміни до НП(С)БО в ДС 121 «Основні засоби», передбачивши можливість проведення дооцінки за принципом відсутньої (нульової) залишкової вартості. А саме, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта (табл. 4.10). Апробація даної пропозиції на практиці здійснена в додатку 3 підтвердила адекватність таких змін. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість (п. 5 розділу III НП(С)БО в ДС 121 «Основні засоби»).

Таблиця 4.10

**Порядок розрахунку переоціненої вартості капіталоформуючих
активів в бюджетній сфері (за відсутності залишкової вартості)**

Об'єкт основних засобів	адміністративна будівля, площею 4500 кв.м. (м.Київ)
Первісна вартість	800 000 грн.
Знос	800 000 грн.
Залишкова вартість	0
<i>Переоцінка</i>	<i>обов'язкова згідно статті 8 Закону про оренду</i>

Продовження табл. 4.10

Справедлива (переоцінена) вартість визначена суб'єктом оціночної діяльності за результатами оцінки, про що є відповідний Звіт про оцінку	67 500 000 грн. (15 000 грн./кв.м.)
Індекс переоцінки	не визначається, так як залишкова вартість нульова
Переоцінена первісна вартість	$800\,000 + 67\,500\,000 = 68\,300\,000$ грн.
Знос (не переоцінюється)	800 000 грн.
Переоцінена залишкова вартість	$68\,300\,000 - 800\,000 = 67\,500\,000$ грн. (відповідає оціненій справедливій вартості).

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках (табл. 4.11), а при вибутті об'єкта основних засобів – на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок (п. 9 розділу III НП(С)БО в ДС 121 «Основні засоби»).

Згідно Листа Міністерства фінансів України від 07.04.2015 р. № 31-11420-07-5/12145 рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів суб'єктом державного сектору погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної власності. Згідно пункту 5 розділу III Стандарту 121 для об'єктів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість. Ліквідаційна вартість - це сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) (п. 4 розділу I Стандарту 121).

Таблиця 4.11

**Запропонований порядок відображення дооцінки активів
бюджетних установ**

<i>Господарська операція</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>
Дооцінюємо первісну вартість ОЗ Сума дооцінки = 68 300 000 – 800 000 = 67 500 000 грн.	1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	67 500 000
Накопичений знос ОЗ – не дооцінюємо			
Нарахована амортизація ОЗ 67 500 000 / 50 років = 1 350 000 <i>Щорічно</i>	8014 (8024) «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»	1 350 000
Сума дооцінки відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису (щорічно у сумі, пропорційний нарахуванню амортизації) 67 500 000 / 50 років = 1 350 000 <i>Щорічно</i>	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	1 350 000
Таким чином чисті витрати на амортизацію 1 350 000 – 1 350 000 = 0 грн. Такі ж як і до переоцінки			

Враховуючи викладене вище, у разі якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, дорівнює нулю, а визначити справедливую вартість неможливо або недоцільно, для такого об'єкта визначається ліквідаційна вартість, на суму якої збільшується його первісна вартість. При цьому вартість цього об'єкта, яка амортизується, дорівнює нулю. Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи, при введенні об'єкта в експлуатацію або у разі, коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю.

Наступна проблемна сфера в питаннях капіталізації активів бюджетних установ стосується об'єктів інтелектуальної власності.

Сучасний стан облікового забезпечення використання об'єктів інтелектуальної власності вітчизняними підприємствами вимагає проведення теоретико-методологічних досліджень в напрямку обґрунтування необхідності, або ж спростування існуючих наукових думок щодо відображення усіх наявних нематеріальних активів в бухгалтерському обліку підприємств. Наукова дискусія з цього

приводу визначається двома протилежними і одночасно справедливими в окремих аспектах методологічними позиціями. З одного боку – можливістю підвищення капіталізації підприємств шляхом включення до її складу вартості наявних об'єктів інтелектуальної власності, а з іншого – необґрунтованим завищенням валюти балансу за рахунок тих ОІВ, які не використовуються в діяльності підприємства.

Особливої гостроти ця проблема набула в наукових установах бюджетної сфери. У 2001 році на необхідності врахування ОІВ в облік було наголошено в Указі Президента «Про заходи щодо охорони інтелектуальної власності в Україні», в якому встановлювалась вимога проведення до 1 січня 2003 року інвентаризації об'єктів інтелектуальної власності, під час створення яких використовувалися кошти державного бюджету та державних цільових фондів.

Останнім часом з'явилась велика кількість досліджень присвячених економічним, правовим та обліковим аспектам використання інтелектуальної власності. Ефективність використання цих активів та необхідність розробки відповідного облікового забезпечення обґрунтовується в працях М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, В.М. Жука, І.В. Жураковської, Г.Г. Кірейцева, Ю.А. Кузьмінського, В.М. Пархоменка, Я.В. Соколова, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця та інших. Значний ступінь дослідження проблеми зумовлює актуальність поглиблення існуючих напрацювань в напрямку врахування в організації обліку інтелектуальної власності окремих економічних аспектів діяльності підприємств різних організаційно-правових форм, а також галузевих особливостей формування та використання інтелектуального капіталу.

У 2005 році у дорученні Президента України від 7 липня 2005 р. викладено вимогу проведення інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємств, установ і організацій, з метою виявлення об'єктів, права на які згідно із законодавством, що діяло до 1 січня 2004 року, належали державі, або які було створено за державні кошти. Державне казначейство листом від 25.08.2005 року поставило зобов'язання взяття на облік бюджетними установами нематеріальних активів, які є закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо).

Аналогічна норма висунута Міністерством фінансів України і щодо підприємств інших форм власності у листі від 12.08.2005 р., в якому, уточнюється, що виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку заносяться на баланс підприємства.

Відсутність належного нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення їх обліку стало головною причиною ігнорування нематеріальних активів в вітчизняному бухгалтерському обліку. На сьогодні є офіційно підтверджений факт, що за час приватизації вітчизняних підприємств в Україні їх вартість знижувалася в середньому на 50-80% через те, що при визначенні ціни не враховувалася інтелектуальна власність. При цьому Україна за 17 років незалежності кожного місяця втрачала по \$ 2 млрд. за рахунок того, що в балансовій вартості підприємства є тільки 1 відсоток інтелектуальних активів. Об'єм незареєстрованих активів на тих підприємствах, які ще знаходяться в держвласності, – а таких 20 %, – складає \$ 200-\$ 250 млрд [277].

Враховуючи існуючу практику використання бюджетними науковими установами ОІВ, незареєстрованих в балансі потрібно здійснити ряд заходів з їх інвентаризації (виявлення), оцінки та оприбуткування на баланс наукових установ. Початковим етапом реалізації зазначеного на нашу думку є проведення інвентаризації усіх наявних нематеріальних активів, виявлення невідображених в балансі та включення їх до складу активів. Кінцевий результат інвентаризації, при цьому полягає у встановленні факту використання підприємством об'єктів, невідображених в балансі їх вартісній оцінці та оприбуткуванні за визначеною вартістю.

Спроба викладення всіх існуючих норм щодо постановки на облік та бухгалтерського забезпечення використання нематеріальних активів в бюджетних установах зроблена відділом методології обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах [192], а щодо спеціалізованих наукових установ УААН – в розробленій «Методиці оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН» [184].

Методичні розробки [192, 184] містять положення щодо інвентаризації (виявлення) та оприбуткування ОІВ до складу нематеріальних активів, їх первісної оцінки при визнанні, та відображення процесу комерційного використання ОІВ рахунках бухгалтерського обліку.

Окрім загальноприйнятих процедур, що включає процес інвентаризації матеріальних цінностей, інвентаризація наявності та стану використання ОІВ в установі повинна включати набір додаткових аналітичних та організаційних процедур, таких як:

- зустрічна перевірка (з'ясування факту подачі заяви на реєстрацію ОІВ до Державного департаменту інтелектуальної власності);

- візуальне обстеження продукції (встановлення фактів нанесення на пакування продукції певних розпізнавальних логотипів та знаків, які можуть бути ідентифіковані та зареєстровані як ОІВ);

- застосування оціночних процедур встановлених законодавством з незалежної оцінки з метою визначення вартості та оприбуткування виявлених в процесі інвентаризації зареєстрованих ОІВ;

- аналіз облікової документації на предмет визначення сум доходів і витрат, що мають безпосереднє відношення до ідентифікованих ОІВ.

Відповідно до Листа Державного казначейства України від 25.08.2005 р. № 07-04/1654-6902 «Про постановку на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів та проведення їх інвентаризації» придбані (створені) нематеріальні активи, по яких передається право власності бюджетній установі, зараховуються на баланс бюджетної установи за первісною вартістю (за фактичними витратами на їх придбання та виготовлення), а об'єкти, які переоцінювались, – за відновлювальною вартістю.

З метою визначення відновлювальної вартості ОІВ для їх оприбуткування на баланс використовується Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік, затверджений наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162.

Порядок відображення ОІВ на рахунках бухгалтерського обліку в бюджетних установах визначений Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 17 листопада 2000 р. № 64, а також наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22 листопада 2004 р. № 732.

Облік ОІВ ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» в розрізі субрахунків:

121 «Авторські та суміжні з ними права»;

122 «Інші нематеріальні активи».

Оприбуткування ОІВ на рахунках здійснюються після одержання документів, які підтверджуються їх визнання.

При самостійному створенні ОІВ зарахування їх на баланс проводиться шляхом збільшення фонду у необоротних активах за кредитом рахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» та по дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Отримання асигнувань з бюджету на розробку ОІВ згідно з договором на виконання науково-дослідної роботи відображаються по дебету рахунка 321 «Реєстраційні рахунки» з кредитом доходного рахунка 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи».

При створенні ОІВ на замовлення сторонніх організацій отримання коштів у межах виконання науково-дослідної роботи здійснюється по дебету рахунка 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» з кредитом рахунків 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи» (у разі отримання авансових платежів за договорами) та 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті» (у разі остаточних розрахунків за договором). За даними сумами визнається дохід від реалізації науково-дослідних робіт (за кредитом рахунка 723 «Дохід від реалізації науково-дослідних робіт за договорами» з кредитом рахунка 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»).

Витрати на розробку ОІВ обліковуються у складі видатків загального або спеціального фондів, по дебету рахунків 80 «Видатки із

загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду» за кредитом відповідних рахунків витрат 65 «Розрахунки із страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами», 20 «Виробничі запаси» тощо. У разі виконання науково-дослідних робіт за замовленням сторонніх організацій витрати на їх здійснення списуються на рахунок 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами».

При наявності перехідної тематики в кінці року доходи та витрати на виконання науково-дослідних робіт списуються на фінансовий результат діяльності установи. При закритті теми та за умови наявності патентів (свідоцтв інших охоронних документів на ОІВ) ОІВ оприбутковуються за кредитом рахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» та по дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» за кошторисною вартістю витрат на розробку (згідно з договором).

Одночасно з оприбуткуванням ОІВ, на позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку» заносяться патенти та свідоцтва, отримані в результаті науково-дослідної роботи. Вони оприбутковуються як бланки суворого обліку за вартістю витрат на державну реєстрацію та отримання відповідного правоохоронного документа в Державному департаменті інтелектуальної власності. Інформація по рахунку 08 узагальнюється у меморіальному ордері № 16 «Накопичувальна відомість позабалансового обліку».

При придбанні прав власності на ОІВ в сторонньої організації одночасно з оприбуткуванням ОІВ (дебет рахунка 12 «Нематеріальні активи», кредит рахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами») відображається сума видатків по дебету рахунка 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» з кредитом рахунка 364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Видатки, пов'язані з придбанням ОІВ, а також витрати на дослідження і розробки відображаються у складі фактичних видатків установи за кодами економічної класифікації:

1171 – Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм;

1172 – Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку;

2300 – Придбання землі і нематеріальних активів.

Синтетичний облік оприбуткування ОІВ у складі нематеріальних активів ведеться у меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами».

При вирішенні питання визнання ОІВ в обліку постає проблема в більшій мірі економічного та правового характеру. Який сенс суттєвого завищення валюти балансу за рахунок капіталізації колосальних витрат на науково-дослідні роботи, якщо їх результати не використовуються підприємствами у господарській діяльності. Отримані патенти на винаходи та корисні моделі, як показує проведений аналіз, не використовуються їх власниками задля отримання прибутку. А відтак, визнання їх активом втрачає правове підґрунтя, так як, за вимогами НП(С)БО 8 лише той об'єкт інтелектуальної власності може бути визнаний нематеріальним активом, який утримується підприємством для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

З метою вирішення цієї проблеми в розробленій Методиці запропоновано визнавати у складі активів лише ті розроблені ОІВ, щодо яких у підприємства існує реальна можливість використання в діяльності з метою отримання економічних вигод.

ОІВ, які не використовуються в господарській діяльності (нереалізовані патенти авторські та інші свідоцтва, щодо яких не укладені ліцензійні договори на їх використання) не повинні включатися в баланс, а можуть відображатись на позабалансовому рахунку за вартістю витрат на створення. При цьому в балансі підлягають відображенню лише діючі патенти та свідоцтва за вартістю витрат на реєстрацію права.

У разі коли у підприємства з'являється можливість чи намір укладення господарських угод з залученням даних нематеріальних активів, дані активи з позабалансового можуть бути зараховані на рахунок 12 «Нематеріальні активи» з подальшим нарахуванням на них амортизації.

Проблема ефективності та результативності використання нематеріальних активів науковими установами, поряд з проблемами їх оцінки та бухгалтерського обліку лежить дещо глибше. Полягає вона у необхідно розробки організаційно-економічних механізмів впровадження нових інтелектуальних продуктів у господарський обіг, їх комерціалізації, видачі ліцензій на виробництво продукції з

їх використанням, запровадження практики франчайзингу з їх залученням і таке інше. За таких умов питання постановки нематеріальних активів на облік та оцінки набуде економічного змісту та практичної доцільності, а реалізація положень описаної методики забезпечить інформаційну (облікову) основу їх комерціалізації та ефективного використання.

Окремої уваги слід приділити також і найважливішому капіталоформуючому активу бюджетної сфери – землі. Тривалі обмеження у можливості купівлі-продажу земель, як показує практика, не виключили їх активне використання в економічній діяльності сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, відсутність злагодженої системи їх обліку обмежує повноцінне використання і особливо в частині земель сільськогосподарського призначення. Гостро стоять питання організації аналітичного обліку земельних ділянок. Окремі категорії державних земель до сьогодні не поставлені підприємствами та установами на баланс, а ті що перебувають на обліку, не завжди оцінені адекватно. Вирішення потребують методологічні проблеми щодо обліку земель, які належать підприємствам на правах постійного користування.

На вирішення зазначених вище проблем спрямована серйозна методологічна робота відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки». У 2005 році відділом підготовлено Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК [315]. За участі відділу випущено практичний посібник «Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН» [225]. Дані розробки були першою спробою zorganizувати бухгалтерський та зокрема аналітичний облік земель на підприємствах АПК. В основу пропозицій з організації аналітичного обліку земель покладені рекомендації розроблені для застосування підприємствами та організаціями УААН, які можуть слугувати не більше ніж орієнтиром для проведення цієї роботи на інших підприємствах агропромислового комплексу.

На вимогу часу дослідження відділу поглиблені розробкою Методичних рекомендацій щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами. Рекомен-

дації розкривають порядок бухгалтерського обліку земельних ділянок у розрізі двох груп користувачів: державних підприємств і бюджетних організацій. Потреба розробки рекомендацій саме для цих користувачів пов'язана з відсутністю впорядкованого механізму постановки на облік земель, що перебувають у них здебільшого у користуванні.

Проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок та подальша постановка їх на баланси державних підприємств та бюджетних установ АПК вимагає наявності системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

На практиці виникають питання щодо:

- правомірності віднесення прав постійного користування земельними ділянками до складу власних основних засобів;

- можливості постановки земельних ділянок та прав користування землею не за експертною а за нормативною грошовою оцінкою;

- подальшого обліку кількісного та якісного складу земель у тих підприємствах, що мають у розпорядженні земельні ділянки різних категорій та різного цільового використання.

Методичне вирішення першої проблеми полягає в необхідності, по-перше, розмежування земельних ділянок, що належать підприємствам на праві власності та на праві постійного користування, та, по-друге, умовного розподілу методики обліку земельних ділянок за користувачами – бюджетними організаціями та державними підприємствами.

Особливе місце серед названого відводиться праву користування, адже саме такий режим використання земель визначений для державних підприємств та бюджетних установ.

Згідно статті 92 Земельного кодексу України права постійного користування земельною ділянкою із земель державної та комунальної власності набувають:

- підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності;

громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації.

Право користування реалізується шляхом набуття землекористувачами прав та обов'язків, пов'язаних з використанням такої землі. Статтями 95 та 96 Земельного кодексу України [132] встановлені наступні права та обов'язки землекористувачів (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

**Права та обов'язки осіб, які мають земельну ділянку
на правах користування**

Права землекористувачів	Обов'язки землекористувачів
Самостійне господарювання на землі	Забезпечення використання землі за цільовим призначенням
Право власності на посіви і насадження сільськогосподарських та інших культур, на вироблену сільськогосподарську продукцію	Додержання вимог законодавства про охорону довкілля
	Своєчасна сплата земельного податку або орендної плати
Використання у встановленому порядку для власних потреб наявних на земельній ділянці загальнопоширених корисних копалин, торфу, лісових угідь, водних об'єктів, а також інших корисних властивостей землі	Непорушення прав власників суміжних земельних ділянок та землекористувачів
	Підвищення родючості ґрунтів та збереження інших корисних властивостей землі
Відшкодування збитків у випадках, передбачених законом	Своєчасне надання відповідним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування даних про стан і використання земель та інших природних ресурсів у порядку, встановленому законом
	Дотримання правил добросусідства та обмежень, пов'язаних з встановленням земельних сервітутів та охоронних зон
Спорудження жилих будинків, виробничих та інших будівель і споруд	Збереження геодезичних знаків, протиерозійних споруд, мереж зрошувальних і осушувальних систем

Слід відмітити той важливий момент, що врахований у запропонованих Методичних рекомендаціях, що порядок обліку прав користування землею у державних підприємствах та бюджетних організаціях кардинально відрізняється.

Так, права користування земельними ділянками відображаються:

в бюджетних установах – у складі основних засобів;

на державних підприємствах – у складі нематеріальних активів.

Зокрема, відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої Наказом Державного казначейства України від 17 липня 2000 року № 64 [137] земельні ділянки обліковуються у складі необоротних активів бюджетних установ, а саме у складі основних засобів.

Разом з тим, відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213 [270] вартість права постійного користування земельними ділянками державні (казенні) та комунальні підприємства відображають у складі нематеріальних активів у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [268].

Друга проблема обліку земельних ділянок полягає у можливості постановки земельних ділянок та прав користування землею не за експертною а за нормативною грошовою оцінкою.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. № 114 земельні ділянки зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Загалом, у бюджетному обліку вартість, за якою відображають необоротні активи, розподіляється на: первісну; балансову (залишкову); відновлювальну.

Придбані земельні ділянки зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Земельні ділянки, отримані безоплатно від інших установ, зараховуються на баланс установи за первісною (відновлювальною) вартістю установи, що їх передала.

Земельні ділянки отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією за *ринковими вільними цінами* на їх аналогічні види. Оцінка необоротних активів здійснюється відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Частіше всього на державних підприємствах та в бюджетних організаціях відсутня фінансова можливість проведення експертної грошової оцінки землі з метою постановки на баланс. Тим більше,

що такий вид оцінки має певний ступінь суб'єктивності, що неприпустимо по відношенню до державного майна. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне у випадку відсутності інформації про ринкову вільну ціну земельної ділянки здійснювати її оприбуткування за вартістю визначеною за нормативною грошовою оцінкою.

Здійснивши таку оцінку та оприбуткувавши земельні ділянки на баланси підприємства стикаються з третьою проблемою – подальшим обліком кількісного та якісного складу земель. Особливо ця проблема стоїть гостро у тих підприємств, що мають у розпорядженні земельні ділянки різних категорій та різного цільового призначення. Адже окрім державних актів на право власності та актів на право постійного користування підприємство часто не має жодних документальних свідчень про стан земельних ділянок. У Методичних рекомендаціях що представлені в даному журналі запропонований порядок аналітичного обліку земель, що належать державним підприємствам і бюджетним установам, який дозволить певною мірою визначитись з інформаційною базою про кількісний та, головне, якісний склад земель, у розрізі їх категорій та напрямів цільового використання.

Узагальнені особливі підходи до бухгалтерського обліку, оцінки та організації аналітичних спостережень щодо використання земельних ділянок забезпечать: своєчасне і повне документальне оформлення і відображення в облікових реєстрах набуття прав власності та прав користування земельними ділянками; ефективний контроль за раціональним використанням земельних ділянок; повне відображення витрат на капітальні поліпшення земель; достовірну оцінку земельних ділянок в балансі та звітності.

Градація методики обліку земель в залежності від виду прав на земельні ділянки (власність чи користування) та користувачів (державні підприємства чи бюджетні організації) забезпечить чіткість в подальшій організації бухгалтерського обліку земельних ділянок для їх капіталізації. Беззаперечно важливим це є в частині використання земель державної та комунальної власності.

Отже в цілях мінімізації ризиків та негативних наслідків недооцінки бюджетної складової національного багатства розроблені відповідні коригування в обліковій політиці суб'єктів аграрного під-

приємництва державного сектору. Сформовано пакет форм документування процедур оренди (Додаток И) та продажу активів через аукціони та уточнена послідовність облікового відображення переоцінки активів в обліку. Загалом, як показали проведені розрахунки по окремим бюджетним установам Національної академії аграрних наук України, застосування таких підходів може забезпечити як капіталізацію державних активів з коефіцієнтом до 100, так і зменшити ризики їх безконтрольного використання, корупційної недооцінки та втрат місцевих і державного бюджетів.

Запропонована методична платформа удосконалення бухгалтерського обліку капіталоформуючих активів в державному секторі, розглядається нами як елемент державної політики з капіталізації національного багатства.

4.3. Інститут відомчої аграрної статистики в обліковому забезпеченні капіталізації потенціалу сільських територій

Значна частка потенціалу сільськогосподарського виробництва та сільських територій перебуває у віданні сільських домогосподарств.

В Законі України "Про сільськогосподарський перепис" від 23.09.2008 N 575-VI домогосподарство визначено як сукупність осіб, які спільно проживають в одному житловому приміщенні або його частині, забезпечують себе всім необхідним для життєдіяльності, ведуть спільне господарство, повністю або частково об'єднують та витрачають кошти. Ці особи можуть перебувати в родинних стосунках або стосунках свояцтва, не перебувати у будь-яких із цих стосунків, або перебувати і в тих, і в інших стосунках. Домогосподарство може складатися з однієї особи.

Як свідчить статистична методологія вартість капіталу, що ним володіють домогосподарства (житлова нерухомість, машини та обладнання тощо) не включена в національне багатство, через відсутність достовірних методик оцінки та офіційного бухгалтерського обліку.

В Україні з 1999 року Державною службою статистики запроваджено вибіркове обстеження умов життя у домогосподарствах (на

підставі ПКМУ від 2 листопада 1998 р. №1725, яка замінила постанову Ради Міністрів УРСР від 21 листопада 1951 р. № 3457 "Про поліпшення статистики бюджетів робітників, службовців і колгоспників", а також з 1 січня 1999 року постанову Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1996 р. № 393 "Про підвищення розміру плати за ведення записів щодо сімейних бюджетів") [244].

Обстеження умов життя домогосподарств здійснюється на постійній основі, базується на загальноприйнятих міжнародних стандартах, одним з яких є періодичне оновлення мережі респондентів (в Україні – повна щорічна ротація), і відповідає сучасній соціодемографічній та економічній ситуації в Україні.

Для проведення вибіркового обстеження умов життя у домогосподарствах щороку відбирається близько 13 тисяч домогосподарств (з 15 млн), які після періоду, протягом якого проводиться обстеження, підлягають повній заміні (Порядок виплати коштів домогосподарствам за ведення записів доходів, витрат та надання інших відомостей про умови їхнього життя, затверджений Наказом Державної служби статистики України 28.09.2012 № 399). З метою заохочення громадян до участі в обстеженні умов їх життя встановлено з 1 січня 2003 р. щоквартальну плату за ведення записів доходів, витрат та інших відомостей для одного домогосподарства у розмірі 10 відсотків прожиткового мінімуму на одну особу [244].

Тобто, існуюча по сімейним господарствам статистична інформація – це результати анкетування та вибіркові спостереження, в яких вибірка складає, наприклад у 2016 р. 0,6 % всієї сукупності господарств та не мають на меті визначення їх капіталу. Виявлені показники потім статистико-математичними методами поширюється на всі господарства. Немає причин не довіряти статистичній науці, однак фінансово-економічна інформація щодо домогосподарств населення в системі офіційної статистики відсутня. А це третина в обсягах сільськогосподарського виробництва.

Відтак, офіційна статистика не дозволяє оцінити економічну ефективність функціонування сімейних господарств. Зокрема в частині сплати ними податків, створення робочих місць, залучення інвестицій, продуктивності використання базових ресурсів, реалізації соціальних програм

Недосконалість статистики сільського господарства та наявність категорії особистих селянських господарств, які перебувають поза офіційною статистикою актуалізується питання формування концепту запровадження відомчої аграрної статистики як інформаційного базису статистичних індикаторів розвитку аграрного сектору та рівня капіталізації потенціалу сільських територій.

Здобутки аграрної академічної школи з бухгалтерського обліку як в прикладному, так і фундаментальному вимірах створюють нові можливості для залучення цієї професії до вирішення соціально-економічних проблем села Серед яких формування достовірного інформаційного забезпечення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Виходячи із аналізу діючого законодавства України щодо рівнів організації та запитів звітної інформації, а також практики складання і подання звітності, з'ясовано, що єдиною публічною звітністю, яка складається за даними бухгалтерського обліку, а отже має документальне підтвердження, є фінансова звітність. Але склад, зміст та ступінь достовірності її показників не задовольняє потреби державного управління, зокрема в галузях АПК.

Чинне законодавство, що регулює питання методології та методики обліку і звітності має невідповідності, які призводять до того, що Міністерство аграрної політики не має реального впливу на формування методології обліку і звітності по системі АПК. Тому Мінагрополітики не в змозі впливати на інформаційну базу для відомчого управління.

За чинним законодавством формуванням інформаційної бази даних для державного управління займаються органи державної статистики, а потреба в інформаційному забезпеченні Міністерства аграрної політики та продовольства і Державної служби статистики не співпадають, тому існує нерозуміння необхідності ряду показників з боку органів державної статистики. На основі проведеного аналізу обґрунтовано необхідність збору інформації по тестових господарствах для формування об'єктивної інформаційної картини в галузі. В період формування системи статистичних спостережень тестових господарств необхідно, в межах діючого законо-

давства, активізувати діяльність Мінагрополітики в напрямку розробки програм адміністративних спостережень та прийняття по них окремих рішень Уряду.

Аналіз нормативного регулювання статистики сільського господарства у ЄС показав, що процес адаптації національної статистики до вимог ЄС є досить складним. Він передбачає наявність численних вимог в цілому до економіки, а також певних регулювань щодо системи аграрної статистики.

Ми вивчили досвід європейської мережі тестових підприємств на прикладі федеральної землі Саксонія-Ангальт у Німеччині. Це дослідження дозволило нам ознайомитися з основними принципами, які є важливими для існування такої мережі. Перш за все, для організації такої мережі необхідно визначити ефективну організаційну структуру, яка забезпечить рух інформації від окремого підприємства до національного рівня.

Формування ідеології статистики сільських територій здійснено через виокремлення і побудову основ організації відомчої аграрної статистики.

Негативним наслідком приведення державної статистики до вимог міжнародних стандартів стало скорочення досліджуваних показників та вихідної інформації, що готується органами державної статистики. Це стосується і показників з бухгалтерського обліку, що характеризують економічні результати господарської діяльності підприємств усіх галузей аграрного сектору.

Запровадження ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління можливе через формування системи відомчої аграрної статистики. Під відомчою аграрною статистикою слід розуміти сукупність правових, методологічних та методичних засад організації поглиблених статистичних спостережень на запити Міністерства аграрної політики та продовольства України в тестових господарствах, які ведуть бухгалтерський облік, а також статистичних спостережень в малих формах господарювання на селі, що не ведуть бухгалтерського обліку.

Основою інформаційного забезпечення відомчої аграрної статистики є системний бухгалтерський облік, що обов'язково централізовано організовується у підприємствах Мережі тестових господарств.

Мережа тестових господарств – сукупність підприємств аграрного сектору, які здійснюють свою діяльність відповідно до Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку.

Входження відомчої аграрної статистики в правове поле, як окремого інформаційного інституту, передбачає виконання наступних кроків:

- формування нормативно-правового базису;
- визначення структури інституцій, відповідальних за збір і обробку інформації, принципів та послідовності їх взаємодії;
- формування електронних реєстрів тестових господарств;
- організацію електронного каталогу статистичних показників;
- розробку плану і структури автоматизованих онлайн-обстежень та анкетувань.

Реалізація такого ємкого організаційно-правового курсу формування системи відомчої аграрної статистики забезпечить фундамент для «інформаційної легалізації» потенціалу господарств населення в державній статистиці та через її механізми в національному багатстві.

Концептуально побудова системи відомчої аграрної статистики має будуватись на наступних нормах.

Метою відомчої аграрної статистики є формування дієвої системи збору, обробки, узагальнення та аналізу розширеної інформації з тестових господарств про процеси, що відбуваються в аграрному секторі України, вивчення на її основі масових суспільних явищ, стану і розвитку галузі, вдосконалення економічного механізму господарювання та відпрацювання ефективної аграрної політики.

Реалізація мети Концепції передбачає виконання чотирьох груп завдань: нормативно-правових; організаційних; методичних; прикладних.

Нормативно-правові завдання полягають у визначенні напрямів формування нормативно-правових засад здійснення державної політики щодо становлення і функціонування системи відомчої аграрної статистики. Організаційні завдання полягають в координації роботи Державної служби статистики України та Міністерства аграрної політики та продовольства України по впровадженню ві-

домчої аграрної статистики. Методичні завдання полягають в науково-методичному забезпеченні відомчої аграрної статистики на базі Міністерства аграрної політики та продовольства України. Прикладні завдання полягають в налагодженні процесу статистичного спостереження в Мережі тестових господарств.

Реалізація нормативно-правових завдань Концепції забезпечить формування законодавчої бази створення та функціонування відомчої аграрної статистики, що передбачає розробку та затвердження Закону України «Про відомчу аграрну статистику». Даний Закон повинен регулювати організаційну систему відомчої статистики, її підпорядкованість, основні положення щодо методології аграрної статистики та вимоги до Мережі тестових господарств.

У відповідності до даного Закону на державному рівні необхідно проводити наступні види статистичних обстежень:

- обстеження стану землекористування;
- структурні обстеження сільськогосподарських і лісгосподарських господарств, рибницьких комплексів, підприємств харчової та переробної промисловості; обстеження поголів'я худоби; збір інформації про урожайність культур; статистика птахівництва; статистика забоїв та забійної ваги; - статистика виробництва молока; статистика озерного та прибережного морського рибальства; статистика виробництва вина; статистика заготівлі деревини; статистика внесення добрив.

Крім того мають бути внесені зміни до Закону України «Про екологічну мережу України», з метою включення до екомережі України усіх земельних ресурсів, включаючи землі сільськогосподарського призначення (зокрема рілля, багаторічні насадження тощо).

В основі реалізації організаційних завдань Концепції лежить формування Мережі тестових господарств, що передбачає розробку і затвердження Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку.

Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку повинне базуватись на принципах, встановлених постановами Європейської комісії «Про створення інформаційної мережі бухгалтерського обліку в сільському

господарстві» та «Про відбір господарств, які ведуть бухгалтерський облік, з метою визначення доходності сільськогосподарських підприємств».

Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку встановлює:

- методику формування вибірки (Мережі тестових господарств);
- порядок ведення Реєстру тестових господарств;
- вимоги до організації бухгалтерського обліку в тестових господарствах.

Методика формування вибірки полягає у встановленні якісних, кількісних та вартісних критеріїв, відповідність яким вказує на ділову активність підприємства та необхідність залучення його в Мережу тестових господарств.

Якісний критерій відбору – активність підприємства станом на кінець звітного року.

Кількісні критерії відбору – відповідність одній з умов:

- або мають понад 200 гектарів сільськогосподарських угідь (понад 200 га лісонасаджень, понад 200 га земель водного фонду);
- або мають на кінець звітного року понад 50 голів ВРХ (понад 50 голів свиней, понад 50 голів овець або кіз, понад 500 голів птиці);
- або мають середньооблікову чисельність працюючих у агропромисловому виробництві понад 20 осіб.

Вартісний критерій відбору – дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та послуг понад 150 тис. грн.

Для фермерських господарств, застосовуються більш високі порогові значення для кількісного критерію – площа сільськогосподарських угідь – понад 1 000 га, чисельність працюючих – понад 50 осіб.

Для підготовки, проведення і оцінки результатів статистичних досліджень, а також створення вибірок при репрезентативних обстеженнях необхідним є ведення уніфікованого Реєстру тестових господарств.

До Реєстру вносяться наступні дані:

- прізвище та ім'я власника підприємства, назва фірми, адреса, назва інституції чи позначення установи (надається відповідний порядковий номер);

- місце розташування і регіональне підпорядкування;
- вид підприємства;
- правова форма;
- розмір сільськогосподарських угідь, земель водного фонду;
- площі, зайняті лісовими насадженнями;
- економічна галузь, види продукції, кількість задіяних працівників;
- участь у аграрних статистичних обстеженнях;
- дата запису до реєстру господарств.

Організація інформаційного забезпечення відомчої аграрної статистики має регулюватися законодавством України у сфері державної статистики та бухгалтерського обліку. Норми цього законодавства та нормативних документів Міністерства аграрної політики та продовольства України повинні забезпечити однакові підходи до ведення бухгалтерського обліку в усіх тестових господарствах, зокрема:

- обов'язкове дотримання норм усіх національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 30 «Біологічні активи», та єдиної облікової політики;

- ведення обліку за Єдиним робочим Планом рахунків на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу, затвердженого наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.1999 року;

- ведення обліку витрат як за видами діяльності, так і за елементами та типовими статтями (по восьмому та дев'ятому класах рахунків);

- обов'язкове калькулювання собівартості продукції за методичними підходами, визначеними Міністерством аграрної політики України, одночасно з веденням обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливими цінами, що визначаються по системі Міністерства аграрної політики України;

- обов'язкове проведення аудиторської перевірки дотримання вимог ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Положення про систему тестових господарств та порядок ведення ними бухгалтерського обліку затверджується спільним наказом Державної служби статистики України та Міністерством аграрної політики та продовольства України.

Виконання методичних завдань Концепції полягає у забезпеченні методичного супроводу відомчої аграрної статистики на базі Міністерства аграрної політики та продовольства України.

Для забезпечення методичного супроводу відомчої аграрної статистики необхідним є створення Спеціальної комісії при Міністерстві аграрної політики та продовольства України.

Спеціальна комісія не є постійно-діючою, а скликається періодично: раз у квартал. До її складу мають увійти переважно експерти агропромислового виробництва (економісти, фінансисти, фахівці статистики, бухгалтери, аудитори тощо), а також працівники, які безпосередньо зайняті у агропромисловому виробництві.

До компетенції Спеціальної комісії входить:

- формування вибірки господарств (Мережі тестових господарств);
- розробка форм статистичного спостереження;
- розробка методики формування показників у формах статистичного спостереження.

Показники у формах статистичного спостереження мають представляти:

- фізичні та структурні (галузеві) дані, такі як, місце розташування, площа посівів, поголів'я худоби, робоча сила і т.д.;
- економічні та фінансові показники, наприклад, собівартість виробництва різних культур, запаси, продаж та закупка, витрати виробництва, активи, борги, дотації, квоти, субсидії на виробництво продукції, включаючи ті, що виступають основою для розробки заходів аграрної політики.

Показники, які необхідні для державного управління і регулювання попередньо замовляються Міністерством аграрної політики та продовольства України. На основі розроблених форм та методичних рекомендацій щодо їх заповнення проводиться збір інформації по кожному типовому агропромисловому підприємству Мережі тестових господарств за визначеною сукупністю показників.

Реалізація прикладних завдань Концепції передбачає організацію збору даних та обробки інформації по тестових господарствах.

Для організації збору інформації по тестових господарствах і виконання Положення про систему тестових господарств та поря-

док ведення ними бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики та продовольства України необхідним є створення Управління відомчої статистики.

Управління відомчої статистики повинно мати мережу районних відділків, яким подають звітні форми тестові господарства. Районні відділки подають уже оброблені агреговані дані до обласних відділень, які подають зведену інформацію центральному відділу.

Інформація, отримана органами відомчої аграрної статистики, є конфіденційною і використовується виключно для службових цілей. За розголошення отриманої інформації працівники органів відомчої аграрної статистики несуть відповідальність у відповідності з чинним законодавством.

Впровадження відомчої аграрної статистики забезпечить підвищення якості інформаційного забезпечення управління аграрним сектором економіки України та відпрацювання ефективної аграрної політики.

Такий підхід до вдосконалення інформаційного забезпечення розвитку сільських територій відповідає принципам FADN (The Farm Accountancy Data Network) – мережі даних бухгалтерського обліку фермерських господарств, що функціонує в країнах Європейського Союзу. Вона є інструмент оцінки доходів фермерських господарств та впливу «Спільної аграрної політики» (CAP – Common Agricultural Policy). Концепція FADN була започаткована в 1965 році. Законодавством, що встановлює FADN, є Регламент Ради 79/65/ЄЕС від 15 червня 1965 року. Основним актом, що діє зараз, є Регламент Ради (ЄС) № 1217/2009 від 30 листопада 2009 року про створення мережі збору бухгалтерських даних про доходи та господарську діяльність сільськогосподарських підприємств у Європейському співтоваристві.

Вона складається з щорічного дослідження, що проводиться державами-членами Європейського Союзу. Служби, відповідальні в рамках ЄС за роботу FADN, збирають бухгалтерські дані щороку з вибірки сільськогосподарських підприємств у Європейському Союзі. Використовувана методика спрямована на надання репрезентативних даних за трьома вимірами: регіональним, економічним

розміром та видом сільського господарства. Хоча основним користувачем даних FADN є Європейська Комісія, узагальнені дані можна знайти в базі даних стандартних результатів [425]. Показники, описані в конкретному опитуванні і містять:

фізичні та структурні дані, такі як місце розташування, площа посівів, кількість поголів'я худоби, робоча сила тощо;

економічні та фінансові дані, такі як вартість виробництва різних культур, запасів, продажів і покупок, собівартості продукції, активів, зобов'язань, виробничих квот та субсидій, включаючи ті, що пов'язані із застосуванням заходів CAP.

Повноцінне впровадження системи FADN в Україні слід очікувати не раніше ніж при вступі України в ЄС. Тому варто вже сьогодні працювати в напрямі запровадження аграрної статистики на основі принципів FADN, яка б відповідала європейським стандартам сільськогосподарської статистики.

Запропонована система аграрної статистики має доповнити офіційну державну статистику актуальними даними з метою використання їх для прогнозування, оцінки можливих наслідків тих чи інших законодавчих ініціатив у сфері аграрної політики держави. Зокрема, для оцінки впливу на ефективність сільського господарства прийнятих змін в оподаткуванні, сільськогосподарському землекористуванні, ціноутворенні на сільськогосподарську продукцію.

Робота по розробці системи відомчої аграрної статистики була ініційована ще у 2007 році Міністерством аграрної політики і продовольства України спільно з Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН. Подальше наукове обґрунтування та впровадження відомчої аграрної статистики прийматиме гармонізації законодавства України та ЄС, дасть змогу отримувати необхідну інформацію про стан та динаміку розвитку аграрного сектору усіма зацікавленими сторонами, як всередині країни, так і нашими іноземними партнерами.

Висновки до розділу 4

У розділі розкриті методичні підходи обліку і оцінки складових потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій за окремими видами потенціалу та суб'єктами власності та управління даними видами потенціалу. Зокрема узагальнено методичний інструментарій ідентифікації, оцінки та обліку потенціалу аграрного підприємництва, удосконалено методику облікового забезпечення процедур капіталізації активів підприємств державного сектору, розглянуто інститут відомчої аграрної статистики та його роль у обліковому забезпеченні капіталізації потенціалу сільських домогосподарств.

❖ Основні засоби є матеріальною складовою потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва, що є основою їх господарської діяльності, одним з ключових засобів виробництва. На сьогодні стан обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах характеризується суттєвим заниженням балансової вартості, або й взагалі нульовою вартістю активів, що використовуються в операційній діяльності. Це призводить до неповного нарахування амортизації на дані активи. Негативні наслідки низької капіталізації матеріальних активів для сільськогосподарських підприємств обґрунтовано на базі показників прибутковості, які формуються за даними фінансової звітності. Відсутність у витратній частині амортизації основних засобів веде до завищення дійсних показників прибутковості операційної діяльності, що негативно впливає на рівень фінансової безпеки (рентабельність, ліквідність, фінансову автономію). Розрахунки здійснені на базі окремих сільськогосподарських підприємств, показали, що дооцінка основних засобів може призвести до об'єктивного зниження рентабельності операційної діяльності на 22 відсоткові пункти.

❖ Для вирішення цієї проблеми важливі до впровадження в практику процедури ідентифікації, оцінки й обліку складових потенціалу аграрного підприємництва. Методичний інструментарій з цих питань включає:

- сформований організаційний механізм ідентифікації складових потенціалу (послідовність інвентаризації та єдина облікова політика щодо визнання і оцінки складових потенціалу);

- адаптовану до специфіки сільського господарства методику облікової переоцінки складових потенціалу. Вона викладена в розробленому проєкті Порядку облікової оцінки ресурсного потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва з метою його капіталізації;

- пакет документів для розрахунку справедливої вартості (будівель – порівняльний підхід; інвестиційної нерухомості – дохідний підхід; споруд та передавальних пристроїв – витратний підхід; об'єктів інтелектуальної власності – витратний, дохідний підходи; обладнання та транспортних засобів – порівняльний підхід; земель і права їх оренди – капіталізації рентного доходу) та відображення процедур капіталізації складових потенціалу на рахунках бухгалтерського обліку.

- ❖ Проведена апробація розробленого інструментарію в сільськогосподарських підприємствах різних галузей (рибництво, птахівництво, садівництво), засвідчила, зниження показників які характеризують прибутковість в середньому на 2-6 % та зростання показників, що характеризують фінансовий стан (ліквідність на 11 %, фінансова автономія на 40 %). Застосування розробки сприяє також об'єктивному зменшенню податкового навантаження на платників податку на прибуток, в частині інвестиційної нерухомості

- ❖ Реалізації процедур капіталізації вартості фінансових інструментів, як елементу потенціалу суб'єктів аграрного підприємства заважає неоднозначність розуміння цих категорій в бухгалтерських стандартах, складність їх обліку та оцінки в цілях визнання. За таких умов проведений критичний аналіз норм чинного законодавства щодо обліку та оцінки фінансових інструментів, його порівняння з Міжнародними стандартами фінансової звітності є вагомим позитивним чинником у процесах капіталізації. Удосконалення облікового відображення та оцінки вартості фінансових інструментів в аграрних підприємствах забезпечить їх повне та достовірне відображення, як важливої складової майнового потенціалу підприємств.

- ❖ Низький рівень вітчизняної облікової культури не сприяє належній капіталізації елементів національного багатства у державному секторі. Капітал підприємств і установ державного сектору представлений об'єктами державного і комунального майна, пра-

вами постійного користування землею, біологічними активами, іншими матеріальні активи. Як засвідчили результати вивчення фінансової звітності державних підприємств та бюджетних установ, вона характеризується невідповідністю дійсності вартісних оцінок, які застосовуються при формуванні звітних показників. Це призводить до: заниження вартості матеріальних активів; невідображення земельного банку; недооцінки інтелектуальної власності в балансі, відсутності відпрацьованих методичних засад оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Наслідком є неврахування у складі національного багатства значної його частини, що перебуває у сфері відання підприємств і установ державного сектору.

❖ Враховуючи, що балансова вартість активів державних підприємств та бюджетних установ є основою для розрахунку стартової орендної плати та стартової ціни продажу таких об'єктів при реалізації механізмів публічних закупівель, проблема їх недооцінки в обліку розглянута з точки зору недоотримання коштів до державного та місцевих бюджетів. З'ясовано, що при відображенні результатів переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку бюджетних установ виникають технічні проблеми, що зумовлені недосконалістю норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». У зв'язку з цим доцільними є зміни до даного стандарту та відповідні коригування в обліковій політиці суб'єктів аграрного підприємництва державного сектору.

❖ Рекомендованими є викладені в даному розділі монографії пакет форм документування процедур оренди та продажу активів через аукціони та уточнена послідовність облікового відображення переоцінки активів в обліку. Загалом, як показали проведені розрахунки по окремим бюджетним установам Національної академії аграрних наук України, застосування таких підходів може забезпечити як капіталізацію державних активів з коефіцієнтом до 100, так і зменшити ризики їх безконтрольного використання, корупційної недооцінки та втрат місцевих і державного бюджетів.

❖ У розділі узагальнено пропозиції щодо оптимізації процедур оцінки та бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власно-

сті, як важливої складової потенціалу розвитку підприємств та організацій державного сектору. Розроблені методичні розробки містять положення щодо інвентаризації (виявлення) та оприбуткування ОІВ до складу нематеріальних активів, їх первісної оцінки при визнанні, та відображення процесу комерційного використання ОІВ рахунках бухгалтерського обліку. Встановлено, що окрім загальноприйнятих процедур, що включає процес інвентаризації матеріальних цінностей, інвентаризація наявності та стану використання ОІВ в установі повинна включати набір додаткових аналітичних та організаційних процедур, таких як: зустрічна перевірка (з'ясування факту подачі заяви на реєстрацію ОІВ до Державного департаменту інтелектуальної власності); візуальне обстеження продукції (встановлення фактів нанесення на пакування продукції певних розпізнавальних логотипів та знаків, які можуть бути ідентифіковані та зареєстровані як ОІВ); застосування оціночних процедур встановлених законодавством з незалежної оцінки з метою визначення вартості та оприбуткування виявлених в процесі інвентаризації зареєстрованих ОІВ; аналіз облікової документації на предмет визначення сум доходів і витрат, що мають безпосереднє відношення до ідентифікованих ОІВ.

❖ Значна частка потенціалу сільськогосподарського виробництва та сільських територій перебуває у віданні сільських домогосподарств. Саме тому, вони досліджені як окрема, досить ємка (34 % сільськогосподарського виробництва), категорія суб'єктів аграрного підприємництва. Як свідчить статистична методологія вартість капіталу, що ним володіють домогосподарства (житлова нерухомість, машини та обладнання тощо) не включена в національне багатство, через відсутність достовірних методик оцінки та офіційного бухгалтерського обліку. Статистичні спостереження охоплюють лише 0,6 % усієї сукупності домогосподарств та не мають на меті визначення їх капіталу. Для ефективного інформаційного забезпечення державного галузевого управління запропоновані концептуальні підходи формування системи відомчої аграрної статистики. Під відомчою аграрною статистикою визначено сукупність правових, методологічних та методичних засад організації поглиблених статистичних спостережень на запити Міністерства

аграрної політики та продовольства України в тестових господарствах, які ведуть бухгалтерський облік, а також статистичних спостережень в малих формах господарювання на селі, що не ведуть бухгалтерського обліку.

❖ Вхідження відомчої аграрної статистики в правове поле, як окремого інформаційного інституту, передбачає виконання наступних кроків: формування нормативно-правового базису; визначення структури інституцій, відповідальних за збір і обробку інформації, принципів та послідовності їх взаємодії; формування електронних реєстрів тестових господарств; організацію електронного каталогу статистичних показників; розробку плану і структури автоматизованих онлайн-обстежень та анкетувань.

❖ Метою відомчої аграрної статистики є формування дієвої системи збору, обробки, узагальнення та аналізу розширеної інформації з тестових господарств про процеси, що відбуваються в аграрному секторі України, вивчення на її основі масових суспільних явищ, стану і розвитку галузі, вдосконалення економічного механізму господарювання та відпрацювання ефективної аграрної політики. Обґрунтовано шляхи постановки та виконання чотирьох груп завдань: нормативно-правових; організаційних; методичних; прикладних. Їх виконання забезпечить впровадження концептуальних положень відомчої аграрної статистики як фундаменту для «інформаційної легалізації» потенціалу господарств населення в державній статистиці та через її механізми в національному багатстві.

РОЗДІЛ 5.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА І СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Питання капіталізації активів суб'єктів господарювання, що розкрито в попередньому розділі в процесі дослідження набуло свого розвитку в напрямі визначення рівня зростання вартості потенціалу аграрного сектору за рахунок масштабного впровадження запропонованих розробок з капіталізації. Даний розділ монографії присвячений формуванню концептуальних положень облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва, організаційно-методологічних підходів обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад та основоположних засад обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства.

5.1. Концептуальні засади капіталізації потенціалу аграрного підприємництва

Недооцінка капіталу у фінансовій звітності, що негативно позначається на вартості національного багатства, обумовила потребу формування концептуальних засад облікового забезпечення капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва. Розроблені концептуальні засади наведено на рис. 5.1.

Концепція такої капіталізації передбачає формування на рівні держави єдиної стратегічної облікової політики капіталізації та її реалізацію за галузями (на рівні держави; галузі, виробничих об'єднань підприємств). Наступний етап – запровадження, на основі розроблених пропозицій по відомчій аграрній статистиці, ведення галузевого реєстру притаманного (властивого) капіталу, організація централізованої роботи по проведенню роз'яснювальної та ме-

тодичної роботи з питань приведення сільськогосподарськими товаровиробниками обліку активів у відповідність до чинних положень, які передбачають оцінку справедливої вартості капіталу та не допускають відхилень балансової вартості активів від їх ринкової ціни з урахуванням усіх видів зносу.

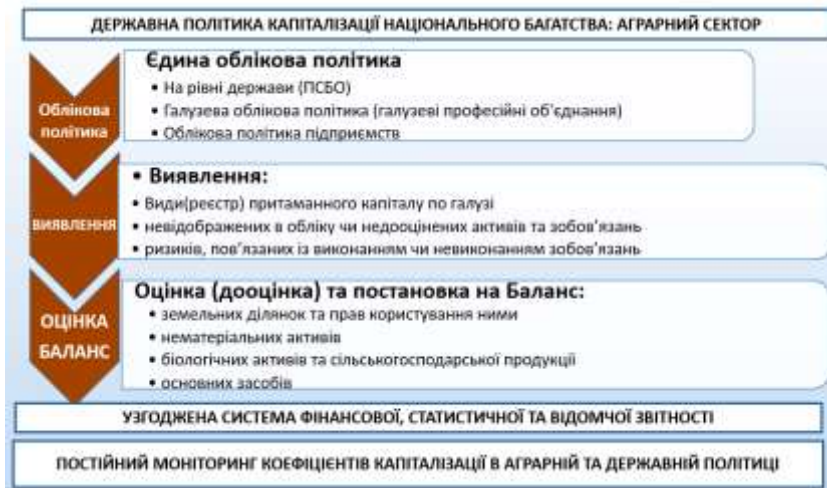


Рис. 5.1. Концептуальні засад облікового забезпечення капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва

Видами притаманного галузі капіталу, щодо яких передбачається узагальнення в галузевому реєстрі доцільно визначити: основні засоби, земельний капітал та права оренди земельними ділянками, біологічні активи та сільськогосподарську продукцію а також об'єкти інтелектуальної власності. Джерелом для формування реєстру доцільно визначити статистичні дані та дані бухгалтерського обліку окремих суб'єктів господарювання та тестових господарств.

Стандартизація облікової оцінки є обов'язковим завданням в процесі концептуального запровадження принципів капіталізації, а постійний моніторинг коефіцієнтів капіталізації активів в аграрній та державній політиці, за нижченаведеним порядком забезпечить як зростання вартості національного багатства країни, так і інвестиційну привабливість суб'єктів аграрного підприємництва.

З метою моніторингу рівня капіталізації складових потенціалу доцільним є визначення коефіцієнту капіталізації, як відношення справедливої оцінки активів до їх балансової їх вартості:

$$\text{Ккап.} = \text{СВча} / \text{БВча}, \quad (5.1)$$

де Ккап. – коефіцієнт капіталізації;

СВча – справедлива вартість чистих активів підприємства;

БВча – балансова вартість чистих активів підприємства.

За основу в розрахунок покладена вартість чистих активів підприємства. Відповідно до п.4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [264] чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань. Цей показник на нашу думку відображає вартість підприємства. Це підтверджують і стандарти оцінки цілісних майнових комплексів, за якими вартістю підприємства за майновим підходом – методом накопичення активів. За даним методом чиста вартість активів цілісного майнового комплексу визначається як різниця між вартістю активів та вартістю його зобов'язань, визначених на дату оцінки.

При цьому справедлива вартість чистих активів передбачає розрахунок ринкової вартості усіх статей балансу:

$$\text{СВ ча} = \text{НАс} + \text{ОАс} + \text{АГВс} - \text{ДЗс} - \text{ПЗс} - \text{ЗГВс} \quad (5.2)$$

де СВча – справедлива вартість чистих активів підприємства;

НАс – справедлива вартість необоротних активів;

ОАс – справедлива вартість оборотних активів;

АГВс – справедлива вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття;

ДЗс – справедлива вартість довгострокових зобов'язань і забезпечень;

ПЗс – справедлива вартість поточних зобов'язань і забезпечень;

ЗГВс – справедлива вартість зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Справедлива вартість вищезазначених активів і зобов'язань оцінюються з урахуванням наступних особливостей (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Оцінка справедливої вартості окремих видів чистих активів в процесі капіталізації*

Вид активів	Порядок оцінки
Необоротні активи в частині основних засобів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва, довгострокових фінансових вкладень	Оцінюються з використанням бази оцінки, що відповідає ринковій вартості або неринковим видам вартості, вибір та визначення яких здійснюються відповідно до вимог національних стандартів
Необоротні активи в частині довгострокової дебіторської заборгованості та відстрочених податкових активів	Оцінюються з урахуванням строку їх повернення (погашення, відшкодування) та ймовірності такого повернення (погашення, відшкодування)
Поточна дебіторська заборгованість	Оцінюються з урахуванням строку її повернення (погашення, відшкодування) та ймовірності такого повернення (погашення, відшкодування)
матеріальні оборотні активи (запаси, товари)	У разі, коли їх поточна вартість еквівалентна вартості, що відображена у бухгалтерському обліку, оцінюються виходячи з вартості таких активів, що відображена в бухгалтерському обліку, в інших випадках - виходячи з їх ринкової вартості або вартості ліквідації, якщо ринкова вартість не перевищує вартість ліквідації
Довгострокові та поточні фінансові інвестиції	Оцінюються виходячи з їх ринкової вартості
векселі одержані	Оцінюються виходячи з їх ринкової вартості з урахуванням строку та ймовірності їх погашення
Поточна вартість довгострокових та поточних зобов'язань	залежно від їх виду визнається такою, що дорівнює вартості, відображеній у бухгалтерському обліку, або розраховується шляхом дисконтування сум (основний борг, відсотки), що підлягають погашенню у відповідних періодах, за обґрунтованою для кожного із зобов'язань ставкою дисконту

* Адаптовано на основі п.11 Національного стандарту оцінки 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» [218]

Балансову вартість чистих активів підприємства (БВ_{ча}) доцільно розраховувати аналогічним способом, лише з використанням балансової оцінки замість справедливої:

$$\text{БВ}_{\text{ча}} = \text{НАб} + \text{ОАб} + \text{АГВб} - \text{ДЗб} - \text{ПЗб} - \text{ЗГВб} \quad (5.3)$$

де БВ_{ча} – балансова вартість чистих активів підприємства;

НАб – балансова вартість необоротних активів;

ОАб – балансова вартість оборотних активів;

АГВб – балансова вартість необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття;

ДЗб – балансова вартість довгострокових зобов'язань і забезпечень;

ПЗб – балансова вартість поточних зобов'язань і забезпечень;

ЗГВб – балансова вартість зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

З метою доведення раціональності запропонованого підходу розрахунку коефіцієнта капіталізації визначено коефіцієнти капіталізації потенціалу 16 підприємств і установ, що передбачало суцільну експертну оцінку ринкової (справедливої) вартості активів та її співвіднесення з балансовою вартістю (табл. 5.2). В результаті розрахунків середньозважений коефіцієнт капіталізації склав 15,77:

$$K_{\text{кап.}} = 1011,58 / 64,13 = 15,77$$

Отриманий показник свідчить про недооцінку потенціалу підприємств у балансі в середньому в 16 разів.

Таблиця 5.2

Результати розрахунку коефіцієнту капіталізації на сільськогосподарських підприємствах

	Підприємство	Оцінка в балансі	Потенційна вартість	Капіталізація, млн грн.	Коефіцієнт капіталізації
		Витратна модель оцінки ЧА, млн грн.	Ринкова модель оцінки ЧА, млн грн.		
1	ДП «ДГ «Відродження» ДДСДС НААН»	0,74	1,94	1,2	2,62
2	ІСГ Карпатського регіону НААН	0,15	0,47	0,32	3,13
3	ДП ДГ «Саливківське»	5,09	20,82	15,73	4,09
4	ДП «Агромаш» ННЦ «ІМЕСГ»	4,24	24,24	20	5,72
5	ІВПІМ НААН	19,75	122,64	102,89	6,21
6	Інститут агроєкології і природокористування	0,43	3,13	2,7	7,28
7	ДП «Агромаш» ННЦ «ІМЕСГ»	1,08	8,79	7,71	8,14
8	Інститут біології тварин НААН	3,12	29,52	26,4	9,46
9	Національна академія аграрних наук України	10,85	132,13	121,28	12,18

Продовження табл. 5.2

10	МДСС імені М.Ф.Сидоренка ІС НААН	1,71	22,39	20,68	13,09
11	ПСП імені Фрунзе	1,11	14,99	13,88	13,5
12	Інститут агроєкології і при- родокористування	3,62	50,34	46,72	13,91
13	ІВПМ НААН	3,55	54,47	50,92	15,34
14	ПП «Промінь МТС»	1,79	33,19	31,4	18,54
15	ІС НААН	3,58	155,99	152,41	43,57
16	ННЦ «ІМЕСГ»	3,32	336,53	333,21	101,36
	Всього	64,13	1011,58	947,45	17,38

Як видно з таблиці 5.2 на підприємствах і установах виявлено відхилення в оцінці потенціалу від 2 до 100 разів. По окремим підприємствам проведення робіт передбачених запропонованою концепцією капіталізації (інвентаризація майнового комплексу, оцінка справедливої вартості та відображення її в бухгалтерському обліку) забезпечила: зростання вартості основних засобів на 41 %, 127 %, 341 %; збільшення загальної вартості активів на 15 %, 53 %, 210 %; зростання вартості власного капіталу на 35 %, 58 %, 455 %.

Таблиця 5.3

Зростання вартості капіталу сільськогосподарських підприємств за рахунок зміни облікової політики*

Показник	ПАТ «Полтавариб- госп»	ВАТ «Новоолекса- ндрівське»	ПАТ «Птахофабрика «Васильківська»
Основні засоби:			
• до переоцінки, тис.грн.	13985	2 867	9 753
• після переоцінки, тис.грн.	19665	6 509	43 003
приріст, %	+41%	+127%	+341%
Загальна вартість активів:			
• до переоцінки, тис.грн.	26 148	6 151	14 708
• після переоцінки, тис.грн.	38 411	9 409	45 538
приріст, %	+15%	+53%	+210%
Власний капітал (чисті активи):			
• до переоцінки, тис.грн.	-20838	5 634	7754
• після переоцінки, тис.грн.	-15 418	8 885	43071
приріст, %	+35%	+58	+455%

* Розраховано на основі даних звітності сільськогосподарських підприємств, оприлюдненої на сайті Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (<http://smida.gov.ua>) та проведеної на підприємствах оцінки справедливої вартості основних засобів

Така значна недооцінка наявного на балансах капіталу (без урахування природничого, людського та інтелектуального компонентів) доводить нагальну потребу реалізації запропонованих концептуальних засад.

У разі їх прийняття та запровадження методично-організаційних механізмів їх реалізації економічний ефект за рахунок приросту національного багатства становитиме 292,69 млрд дол. США, без урахування природничого, людського та інтелектуального компонентів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Економічна ефективність реалізації концептуальних засад облікового забезпечення капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва, млрд дол. США*

Складова потенціалу	За даними державної статистики	За результатами впровадження розробки
Вартість основних засобів по Україні	404,21	404,21
Вартість основних засобів галузі сільського господарства	19,82	312,51
Частка основних засобів галузі сільського господарства в загальній вартості основних засобів України, %	4,9	77,3

*Розраховано на основі даних Державної служби статистики України про вартість основних засобів станом на 01.01.2020 р. та визначеного середньозваженого коефіцієнта капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва.

Однак реалізації досягнення таких прогностичних показників можливе за умови масштабної роз'яснювальної та навчально-методичної роботи з боку галузевого управління. З цією метою розроблена відповідна Програма навчань бухгалтерів, яка зареєстрована як об'єкт авторського права (рис. 5.2).

Даний курс навчання бухгалтерів націлений на розкриття основних положень організації, методики та звітності в частині запровадження ефективної політики капіталізації на сільськогосподарських підприємствах.



Рис. 5.2. Авторська програма підвищення кваліфікації бухгалтерів, що містить методики обліково-інформаційного забезпечення капіталізації аграрного підприємництва

Проведення зазначеної роботи в масштабах аграрного сектору, а крім того і інших галузей сприятиме зниженню рівня тіньової економіки. Очевидним вбачається причинно-наслідковий зв'язок рівня достовірності статистичних даних з макроекономічним показником - рівень тінізації економіки, який визначається відношенням обсягу ВВП, створеного у тіньовому (неофіційному) секторі економіки до офіційного обсягу створеного у країні валового внутрішнього продукту [172].

Вочевидь існує й прямий зв'язок між повнотою бухгалтерського обліку, що є основою статистики та тіньовою економікою в країні. Відтак недостатня оцінка та капіталізація активів (на рівні підприємств) та національного багатства (на рівні держави) є ознакою та передумовою зростання тіньової економіки. Адже під «тіньовою економікою» розуміють усю сукупність економічної діяльності, що не враховує офіційна статистика і не включають у валовий національний продукт країни [172].

За розрахунками Мінекономіки рівень тіньової економіки у 2021 року становив 30% від обсягу офіційного ВВП [363]. Однією з причин Міністерство економіки вказує обліково-статистичну. Зокрема, відповідно до Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки, що затверджені наказом Міністерства економіки України від 18 лютого 2009 р. № 123 причинами утворення тіньової економіки є:

1) обліково-статистичні:

ухилення суб'єктів господарювання від звітування перед органами державної статистики та контролюючими органами;

відсутність належної інформації, обумовлена недоліками методу статистичного охоплення діяльності суб'єктів господарювання та ведення статистичної звітності;

2) економічні:

ухилення суб'єктів господарювання від державної реєстрації з метою уникнення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

заниження суб'єктами господарювання відомостей про отримані доходи з метою зменшення суми сплачуваних податків, зборів (обов'язкових платежів) [199].

У січні 2021 року прийняті оновлені рекомендації, які розроблені з метою оцінки рівня тіньової економіки в національній економіці в цілому та за окремими видами економічної діяльності шляхом непрямого обчислення на макроекономічному рівні вартості товарів (робіт, послуг), яка навмисно завищується або занижується суб'єктами господарювання у статистичній звітності.

Таким чином розроблені концептуальні підходи по обліково-інформаційному забезпеченню капіталізації потенціалу суб'єктів підприємництва, їх реалізація в масштабах аграрного сектору, а крім того і в масштабах інших галузей та країни сприятиме зниженню рівня тіньової економіки.

Розроблені концептуальні положення передбачають дооцінку та постановку на баланс нематеріальних активів і зокрема об'єктів інтелектуальної власності. За роки незалежності створена потужна система правової охорони інтелектуальної власності: сформована нормативно-правова база, що в цілому відповідає міжнародним нормам і стандартам, розбудована відповідна інфраструктура, запроваджені механізми реалізації правових норм.

За 1992-2012 рр. зареєстровано 371 471 охоронний документ: 105 360 патентів на винаходи; 76 361 патент на корисні моделі; 24 159 патентів на промислові зразки; 165 536 свідоцтв на знаки для товарів і послуг з урахуванням розділених реєстрацій; 13 свідоцтв на топографії ІМС; 19 свідоцтв на кваліфіковані зазначення походження товарів; 23 свідоцтва на право на використання зареєстрованих кваліфікованих зазначень походження товарів.

Маючи такий інтелектуальний потенціал, першочерговим завданням (як на державному рівні, так і на рівні підприємств – розробників (власників) об'єктів інтелектуальної власності) є його ефективне використання. Сам факт створення інноваційного продукту не забезпечує підвищення продуктивності праці та зростання економічного розвитку. Для цього потрібна не лише правова охорона, а й належне обліково-фінансове забезпечення, що полягає в адекватній оцінці об'єктів інтелектуальної власності, правильній організації їх обліку, привабливому представленню у фінансовій звітності.

Більшість наукових та практичних публікацій декларують необхідність залучення об'єктів інтелектуальної власності в господар-

ський оборот для отримання додаткового прибутку у вигляді роялті, ліцензійних, франчайзингових платежів. Однак, відсутні чіткі рекомендації по використанню обліково-фінансових механізмів їх капіталізації.

Діючий бізнес – це не лише майно, а й в великій мірі нематеріальна складова, що представлена об'єктами інтелектуальної власності, брендами, товарними знаками, комерційними позначеннями, що уособлюють ділову репутацію компанії, та, власне, формують її ринкову вартість. Цінність об'єктів інтелектуальної власності полягає в тому, що з їх допомогою можна законним способом монополізувати товари та послуги, оновити технологію і асортимент продукції, значно підвищити попит та розширити коло її споживачів. Залучення об'єктів інтелектуальної власності в господарський оборот може забезпечити підприємству додатковий прибуток у вигляді роялті, ліцензійних, франчайзингових платежів. Належним чином оформлені та відображені в обліку майнові права на ОІВ можуть бути засобом збільшення розміру статутного капіталу без залучення грошових коштів.

На жаль, усвідомлення таких переваг з боку керівників вітчизняних підприємств дещо недостатнє. Попри те, що майже кожне підприємство у своїй діяльності використовує об'єкти інтелектуальної власності, цей актив поки що не є повноправним учасником господарського обороту. Вартість нематеріальних активів у балансі підприємств становить не більше 1 %, або й взагалі не відображається в обліку.

Разом з тим, інвестора цікавить не «собівартість» бізнесу, а його можливість приносити вигоди в майбутньому. Коли ОІВ знаходяться під правовою охороною і є попит на продукцію і/або послуги, виготовлені з їхнім використанням, такі об'єкти є цінним діловим активом та збільшують вартість підприємства, а отже його капіталізацію.

Запропонована послідовність дій з капіталізації ОІВ в частині оцінки та зарахування на облік інтелектуальної власності включає 5 етапів (рис. 5.3).

Етап 1 – інвентаризація ОІВ. Метою інвентаризації є виявлення та ідентифікація об'єктів інтелектуальної власності.

Проведення інвентаризації ОІВ на рівні з іншими активами, зобов'язаннями й розрахунками визначено в Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [282].

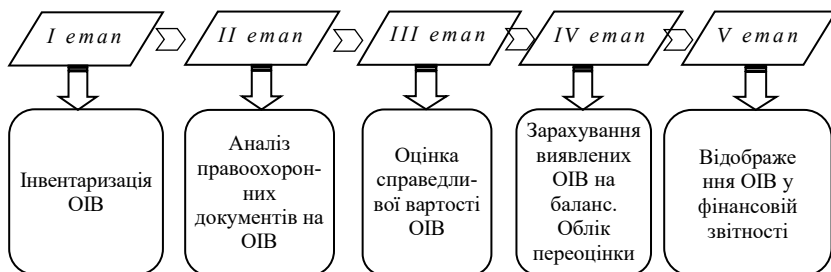


Рис. 5.3. Алгоритм підготовки інформації щодо об'єктів інтелектуальної власності

При інвентаризації ключовою є перевірка відповідних правовстановлюючих документів: патентів, авторських свідоцтв, свідоцтв на торговельні марки тощо. А стосовно інтелектуальної власності, отриманої чи переданої у користування – ліцензійних договорів.

Ідентифікація ОІВ полягає у з'ясуванні можливості їх відчуження, тобто відокремлення від підприємства. Від того, наскільки вірно буде ідентифіковано актив, залежить його відображення у складі нематеріальних активів та підвищення вартості бізнесу (рис. 5.4).

Важливо перевірити чинність договорів, за якими ОІВ отримані або передані у користування, а також повноту і своєчасність сплати відповідних платежів за даними ліцензіями. Наявність заборгованості перед ліцензіаром є «негативним сигналом» для інвестора.

Окремим етапом є інвентаризація незакінчених витрат на ОІВ, тобто витрат на розробки. Нагадаємо, що розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. І хоч витрати на розробку ще не можуть бути визнані нематеріальним активом, в майбутньому вони обов'язково принесуть дохід власнику.



Рис. 5.4. Ознаки нематеріальних активів, за якими вони підлягають капіталізації в балансі підприємства

Необхідно, щоб на підприємстві були наявні документи, що підтверджують понесені витрати на розробку та створення ОІВ власними силами: кошториси, калькуляції, накладні, виробничі акти, наряди, тощо. Якщо підприємство займається розробкою власними силами винаходів, корисних моделей, інших ОІВ необхідно забезпечити відокремлений аналітичний облік витрат на створення кожного з них.

При оформленні результатів в інвентаризаційному описі доцільно виділити ОІВ відображені в обліку та виявлені при інвентаризації.

Етап 2 – аналіз правоохоронних документів на ОІВ.

Встановлення факту наявності ОІВ полягає у аналізі правоохоронних документів на об'єкт, їх чинності та відповідності критеріям визнання відповідного Об'єкту у складі нематеріальних активів (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Правоохоронні документи на ОІВ, що є підставою
для визнання їх в бухгалтерському обліку**

№ п/п	ОІВ	Правоохоронний документ	Строк чинності
1.	Авторське право і суміжні права, комп'ютерна програма, службовий твір	Свідцтво	Протягом всього життя автора та 70 років, з 1 січня року, наступного за роком смерті автора чи останнього із співавторів
2.	Винахід (корисна модель)	Винахід – патент або деклараційний патент, корисна модель – тільки деклараційний патент	Патент на винахід – 20 років, деклараційний патент на винахід – 6 років; деклараційний патент на корисну модель – 10 років. Патент (деклараційний патент) на секретний винахід, деклараційний патент на секретну корисну модель відповідає строку засекречування винаходу, корисної моделі
3.	Промисловий зразок	Патент	10 років, може бути продовжений, але не більше ніж на 5 років
4.	Компонування (топографії) інтегральних мікросхем	Свідцтво	10 років
5.	Рационалізаторська пропозиція	Свідцтво	безстроково
6.	Сорт рослин	Патент, свідоцтво про державну реєстрацію сорту рослин	Патент – 30 років, а щодо дерев та винограду – 35 років. Свідцтво про державну реєстрацію сорту рослин – безстроково
7.	Комерційне (фірмове) найменування	-	Майнові права припиняються у разі ліквідації юридичної особи
8.	Торговельна марка (знак для товарів і послуг)	Свідцтво	10 років
9.	Географічне зазначення, назва місця походження товару	Свідцтво	Чинне з дати, наступної за датою державної реєстрації і охороняється безстроково за умови збереження характеристик товару (послуги), позначених цим зображенням
10.	Комерційна тасмниця	Договір	Безстроково

Кожен правоохоронний документ, що підтверджує права підприємства на ОІВ є одиницею обліку нематеріальних активів та підлягає оцінці та відображенню в балансі.

Етап 3 – оцінка виявлених при інвентаризації ОІВ

ОІВ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Визначення первісної вартості залежить від того, яким способом актив надійшов на підприємство. Для купованих інтелектуальних активів це є вартість придбання. Для ОІВ, створених підприємством самостійно, первісна вартість складається з відповідних статей витрат. Для інтелектуальної власності, придбаної в обмін на подібний чи неподібний актив, безоплатно одержаної, внесеної до статутного капіталу, отриманої при об'єднанні підприємств або виявленої в ході інвентаризації, первісною вартістю є їх справедлива вартість.

При відсутності достовірної інформації про витрати на створення ОІВ, чи у випадку, коли ОІВ довгий час використовується підприємством і встановити його первісну вартість на основі вищевказаного неможливо доцільним є залучення незалежного оцінювача. Крім того, первісна вартість, яка виходить із витрат, понесених на створення ОІВ (собівартість) не відображає реальної вартості об'єкта на момент укладення угоди з інвестором. Тому при постановці таких активів на баланс краще відображати їх за справедливою, тобто ринковою вартістю. Нижче наведено основоположні моменти методики оцінки справедливої вартості, рекомендованої для застосування при капіталізації інтелектуального потенціалу в бухгалтерському обліку.

Етап 4 – зарахування виявлених ОІВ на баланс.

Протокол інвентаризаційної комісії та інвентаризаційний опис ОІВ є підставою для відповідного відображення результатів інвентаризації в обліку.

ОІВ, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності та визначена вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів підприємства.

Засади формування інформації про нематеріальні активи в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій

звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

Документування операцій з нематеріальними активами та об'єктами інтелектуальної власності проводиться на підставі:

- наказу Міністерства фінансів України від 22.11.2004р. № 732 Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- наказу Державного комітету статистики України від 10.08.2004 р. № 469 Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення.

Етап 5 – відображення ОІВ у фінансовій звітності.

Інформація про вартість нематеріальних активів підприємства відображається у річній фінансовій звітності у складі форми № 1 «Баланс» [265] з розшифровкою інформації про їх склад та рух протягом звітного року у розділі 1 «Нематеріальні активи» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Фінансова звітність в повній мірі не розкриває потенціал підприємства, закладений у його інтелектуальній (комерційній) власності представлений комерційними таємницями, торговельними марками, винаходами, патентами тощо. Разом з тим, ця інформація підвищує капіталізацію підприємства, так як часто виступає джерелом додаткових прибутків у вигляді роялті, інших ліцензійних платежів, що може отримувати підприємство від передачі прав на використання ОІВ. На окрему увагу заслуговують ті ресурси (торговельні марки, бренди, комерційні найменування) які забезпечують імідж підприємства, а в багатьох випадках і зростання ринкової ціни самого підприємства. Саме тому, вкрай важливо забезпечити належне представлення даних активів для інвестора у окремому презентаційному проспекті.

Реалізація описаного порядку на практиці здійснена за участі В.А.Наберухіна в процесі виконання оцінки та постановки на баланс ОІВ Інституту обліку і фінансів та Інституту мікробіології і вірусології ім. Д.К. Заболотного НАН України (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

**Економічний ефект реалізації запропонованих
концептуальних положень облікового забезпечення
капіталізації інтелектуального потенціалу академічних
наукових установ**

Суб'єкт права	Об'єкт права інтелектуальної власності	Оцінка в балансі Витратна модель оцінки, тис. грн.	Потенційна вартість Доходна модель оцінки, тис. грн.	Капіта-лізація, тис. грн.	Коефіцієнт капіталізації
ТДВ «Інститут обліку і фінансів»	Об'єкт авторського права Навчально-методичний комплекс САРА – програма підвищення кваліфікації та сертифікації бухгалтерів аграрного сектору	85,8	180,0	94,2	2,1
Інститут мікробіології і вірусології ім. Д.К. Заболот- ного НАН України	Патент на корисну модель «Препарат для боротьби з мишовид- ними гризунами «XXX»	17,4	127,1	109,7	7,3

Методичні підходи застосовані в оцінці ОІВ полягають в наступному.

Оцінка справедливої вартості майнових прав інтелектуальної власності з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік, проводиться з урахуванням того, що справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому Національним стандартом № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440 та іншими національними стандартами.

В світовій практиці оцінки майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності та згідно Національного стандарту оцінки №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [217] існують три класичних підходи до визначення ринкової вартості нерухомості:

- витратний підхід;
- дохідний підхід;
- порівняльний підхід [217].

Відповідно до Національного стандарту оцінки №4 передбачена наступна методологія оцінки об'єктів інтелектуальної власності.

Дохідний підхід до оцінки майнових прав інтелектуальної власності ґрунтується на застосуванні оціночних процедур переведення очікуваних доходів у вартість об'єкта оцінки. Він застосовується для оцінки майнових прав інтелектуальної власності у випадку, коли можливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа, якій належать такі права, від їх використання. Основними методами дохідного підходу, що застосовуються для оцінки майнових прав інтелектуальної власності, є метод непрямої капіталізації (дисконтування грошового потоку) та метод прямої капіталізації доходу [217].

Застосування методів непрямої капіталізації (дисконтування грошового потоку) та прямої капіталізації доходу для оцінки майнових прав інтелектуальної власності передбачає визначення розміру тієї частини доходу, що отримана у зв'язку з наявністю у юридичної або фізичної особи таких прав. При цьому грошовим потоком чи доходом може бути:

- для методів переваги у прибутку і розподілу прибутків - різниця між прибутком суб'єкта права інтелектуальної власності, отриманого в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності, та прибутком, отриманим без використання такого об'єкта;

- для методу додаткового прибутку - додатковий прибуток, який отримано суб'єктом права інтелектуальної власності в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності;

- для методу роялті - ліцензійний платіж за надання прав на використання об'єкта права інтелектуальної власності [217].

Застосування методу переваги у прибутку передбачає дисконтування або пряму капіталізацію різниці між прибутком від діяльності суб'єкта права інтелектуальної власності, що провадиться з використанням об'єкта права інтелектуальної власності, та прибутком, отриманим від такої діяльності, за умови, що вона провадиться без використання зазначеного об'єкта.

Метод переваги у прибутку може застосовуватися шляхом оцінки станом на одну дату цілісного майнового комплексу суб'єкта права інтелектуальної власності та цього комплексу, виходячи з припущення про відсутність у його складі майнових прав інтелек-

туальної власності. При цьому вартість цілісного майнового комплексу оцінюється шляхом дисконтування грошових потоків або шляхом прямої капіталізації доходу за умови відповідного обґрунтування у звіті про оцінку. Джерелом формування переваги у прибутку, що виникає в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності, зокрема, може бути: збільшення ціни реалізації одиниці продукції (товарів, робіт, послуг); збільшення обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у натуральному виразі; скорочення витрат, пов'язаних з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) [217].

Метод розподілу прибутків полягає у виділенні тієї частини прибутку, що отримана в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності, із загальної суми прибутку суб'єкта права інтелектуальної власності з подальшим переведенням такої частини прибутку у вартість майнових прав інтелектуальної власності. Процедура переведення здійснюється шляхом дисконтування або прямої капіталізації прибутку за умови обґрунтування застосування однієї із зазначених оціночних процедур у звіті про оцінку [217].

Застосування методу додаткового прибутку передбачає пряму капіталізацію додаткового прибутку, який може отримувати суб'єкт права інтелектуальної власності в результаті використання об'єкта права інтелектуальної власності понад середній прибуток, який отримують подібні суб'єкти, що не мають переваги володіння такими майновими правами. Метод додаткового прибутку застосовується за умови, що оцінювачем не виявлено підстав для того, щоб припускати наявність у складі цілісного майнового комплексу суб'єкта права інтелектуальної власності інших нематеріальних активів, крім оцінюваного майнового права інтелектуальної власності [217].

Метод роялті застосовується за умови, що майнові права інтелектуальної власності надані або можуть бути надані за ліцензійним договором іншій фізичній або юридичній особі. Метод полягає у визначенні суми дисконтованих доходів від ліцензійних платежів.

За базу роялті може прийматись виручка від реалізації ліцензійної продукції (товарів, робіт, послуг), обсяг виробленої чи реалізованої ліцензійної продукції (товарів, робіт, послуг) в натуральному виразі, величина доходу (прибутку) від реалізації ліцензійної продукції (товарів, робіт, послуг) та інші показники господарської діяльності. Ставка роялті визначається на підставі результатів аналізу

ринку подібних об'єктів права інтелектуальної власності, за використання яких сплачується роялті. Під час визначення розміру ліцензійних платежів враховуються вид та строк дії ліцензійного договору, кількість ліцензійних договорів, сфера використання об'єкта права інтелектуальної власності, обсяг переданих прав, характеристики об'єкта права інтелектуальної власності, майнові права на який є предметом ліцензійного договору, залишковий строк його корисного використання, строк освоєння процесу виробництва та/або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта права інтелектуальної власності, ступінь готовності такого об'єкта до використання за призначенням та інші показники, що можуть вплинути на розмір ліцензійних платежів [217].

Під час застосування методу непрямої капіталізації (дисконтування грошового потоку) прогностичний період визначається з урахуванням залишкового строку корисного використання об'єкта оцінки. Вартість реверсії об'єкта оцінки визначається у разі висловленого оцінювачем обґрунтованого припущення про отримання доходу в результаті його використання, зокрема від продажу, в період, що настає за прогностичним.

Під час порівняльного аналізу дохідності інвестування в об'єкти права інтелектуальної власності та альтернативні об'єкти проводиться аналіз ризиків, пов'язаних із:

- ступенем готовності об'єкта оцінки до використання;
- строками освоєння, рівнем досягнення прогнозованих (планованих) технічних, економічних, екологічних та інших характеристик об'єкта оцінки або продукції (товарів, робіт, послуг), виробленої та/або реалізованої з використанням такого об'єкта;
- можливістю неправомірного використання об'єкта права інтелектуальної власності, зокрема виготовленням та реалізацією контрафактної продукції;

іншими притаманними об'єкту, що оцінюється, ризиками.

Витратний підхід до оцінки майнових прав інтелектуальної власності ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки.

Витратний підхід застосовується для визначення залишкової вартості заміщення (відтворення) майнових прав інтелектуальної власності шляхом вирахування з вартості відтворення (заміщення) величини зносу.

Вартість відтворення майнових прав інтелектуальної власності визначається шляхом застосування методу прямого відтворення, а вартість заміщення - методу заміщення.

Метод прямого відтворення ґрунтується на визначенні поточної вартості витрат, пов'язаних із створенням (розробленням) або придбанням на дату оцінки майнових прав інтелектуальної власності, які оцінюються, приведенням об'єкта права інтелектуальної власності в стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, з урахуванням витрат на правову охорону, маркетингові дослідження, рекламу тощо, а також розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) такий об'єкт.

Метод заміщення застосовується для оцінки майнових прав інтелектуальної власності, заміщення яких можливе та економічно доцільне.

Вартість заміщення визначається на підставі інформації про поточну вартість витрат станом на дату оцінки на створення (розроблення) або придбання, приведення об'єкта права інтелектуальної власності, подібного до об'єкта права інтелектуальної власності, майнові права на який оцінюються і який за своїми споживчими, функціональними, економічними показниками може бути йому рівноцінною заміною, в такий стан, що забезпечує його найбільш ефективне використання, а також інформації про витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень і рекламою подібного об'єкта, та про розмір прибутку суб'єкта господарювання, який створив (розробив) подібний об'єкт.

Поточна вартість витрат зменшується на величину зносу (знецінення) майнових прав інтелектуальної власності, яка визначається залежно від залишкового строку корисного використання об'єкта оцінки методом строку життя. Метод строку життя передбачає визначення зносу шляхом ділення фактичного строку корисного використання об'єкта права інтелектуальної власності, майнові права на який оцінюються, на суму фактичного та залишкового строків корисного використання такого об'єкта.

Залишковий строк корисного використання визначається на підставі результатів порівняльного аналізу строків корисного використання подібних об'єктів права інтелектуальної власності або ви-

ходячи із строку чинності майнових прав інтелектуальної власності, що оцінюються. У разі припущення про безкінечно довгий строк корисного використання об'єкта оцінки знос не враховується.

Порівняльний підхід до оцінки майнових прав інтелектуальної власності застосовується у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти.

У разі застосування порівняльного підходу до оцінки майнових прав інтелектуальної власності подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) застосування, економічних, функціональних та інших характеристик. Сукупність елементів порівняння формується з факторів, які впливають на вартість майнових прав інтелектуальної власності. До таких факторів, зокрема, належать наявність правової охорони майнових прав інтелектуальної власності; умови фінансування договорів, предметом яких є майнові права інтелектуальної власності; галузь або сфера, в якій може використовуватись об'єкт права інтелектуальної власності, майнові права на який оцінюються; функціональні, споживчі, економічні та інші характеристики такого об'єкта; рівень його новизни; залишковий строк корисного використання; придатність до промислового (комерційного) використання [217].

Інші види потенціалу аграрного підприємництва та механізми їх капіталізації, зокрема землі сільськогосподарського призначення, права їх оренди описано в наступних підпунктах цього розділу монографії.

5.2. Організаційно-методологічні підходи обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад

Важливим завданням дослідження є обґрунтування функціональності інституту бухгалтерського обліку у виявленні та вимірюванні потенціалу розвитку сільських територіальних громад та розробка обліково-інформаційного алгоритму капіталізації природно-економічних активів сільських територій у складі національного багатства України.

На рис. 5.5 узагальнено науково-практичні передумови, що визначили актуальність досліджень у цьому напрямі.



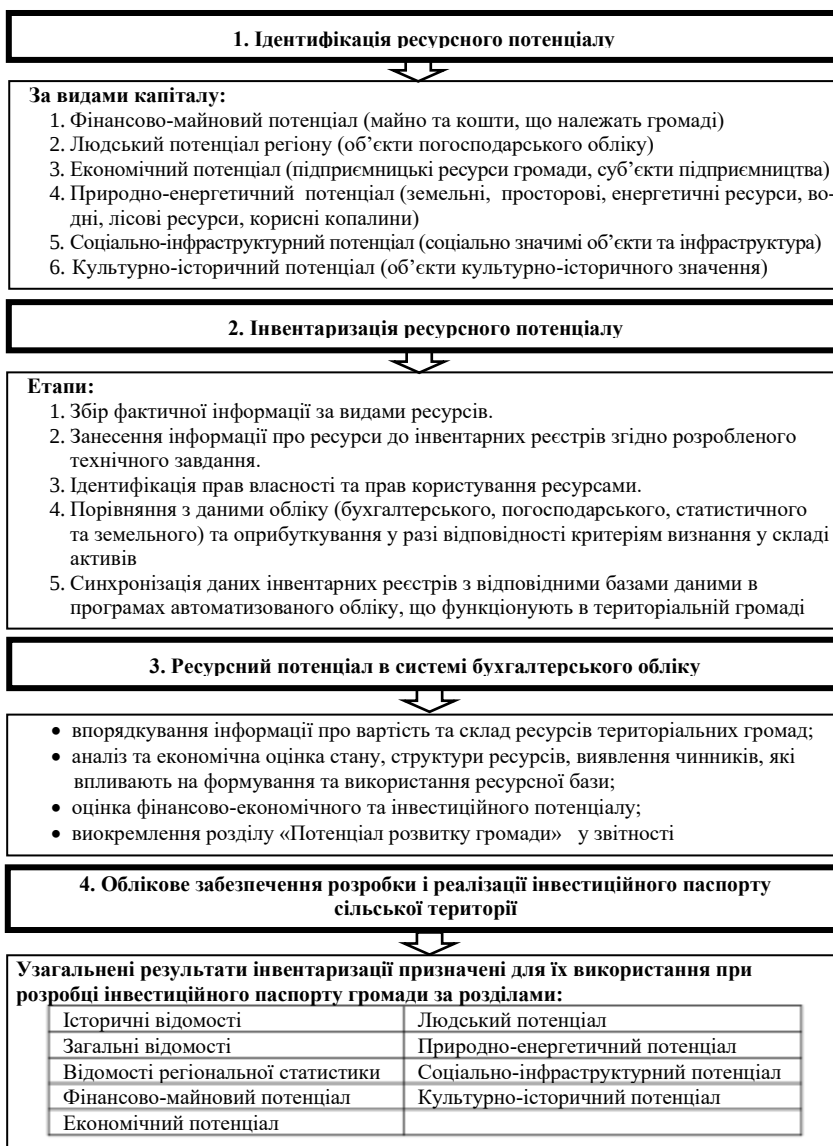
Рис. 5.5. Науково-прикладні передумови розробки обліково-інформаційного алгоритму капіталізації природно-економічних активів сільських територій

Аналіз інформаційного забезпечення управління потенціалом сільської території, проведений в попередньому розділі монографії довів, що в частині земельного та погосподарського обліку територіальні громади володіють інформацією. Нема зауважень до бухгалтерського та бюджетного обліку, так як в даному випадку мова йде про контроль з боку держави, зокрема щодо цільового використання бюджетних коштів. При цьому не слід забувати про інші не менш значимі ресурси, які в першу чергу формують інвестиційну привабливість регіону, однак щодо яких відсутня узагальнена і достовірна інформація, яка б у зведеному вигляді могла би бути презентована потенційному інвестору. Серед таких ресурсів: об'єкти та суб'єкти підприємництва, природно-енергетичні ресурси території, соціально-інфраструктурні об'єкти, об'єкти культурно-історичного значення. Для формування інформаційної бази щодо наявності цих активів у громаді та потенціалу їх використання важливим є проведення їх суцільної інвентаризації з подальшим формуванням відповідної інформаційної бази. З метою їх виявлення, запровадження їх достовірного обліку, кількісного, якісного, бухгалтерського, важливим є впровадження в сільських територіальних громадах *цілісного алгоритму дій, спрямованого та формування обліково-інформаційного забезпечення капіталізації їх потенціалу.*

Запропонований організаційно-методичний механізм обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад включає чотири стандартизовані етапи (рис. 5.6).

Перший етап передбачає ідентифікацію видів потенціалу сільської території за видами:

1. Фінансово-майновий потенціал (майно та кошти, що належать громаді).
2. Людський потенціал регіону (об'єкти погосподарського обліку).
3. Економічний потенціал (підприємницькі ресурси громади, суб'єкти підприємництва).
4. Природно-енергетичний потенціал (земельні, просторові, енергетичні ресурси, водні, лісові ресурси, корисні копалини).
5. Соціально-інфраструктурний потенціал (соціально значимі об'єкти та інфраструктура).
6. Культурно-історичний потенціал (об'єкти культурно-історичного значення).



**Рис. 5.6. Організаційно-методичний механізм
обліково-інформаційного забезпечення капіталізації
потенціалу сільських громад**

На другому етапі передбачається проведення суцільної розширеної інвентаризації активів територіальної громади та її ресурсного потенціалу (далі – інвентаризації).

Для територіальних громад, особливо сільських населених пунктів розроблені відповідні Рекомендації, метою яких було надання органам управління в сільських територіальних громадах практичної допомоги у проведенні інвентаризації та формуванні інформаційної бази для виявлення, оцінки та подальшого управління ресурсним потенціалом громади, визначення напрямів його використання та примноження, залучення інвестицій та додаткового фінансування для забезпечення розвитку території.

Інвентаризація має бути здійснена з метою встановлення або оновлення інформації про поточний стан усіх наявних об'єктів, які представляють для громади інтерес із комерційної, суспільної та інших точок зору, виявлення тих об'єктів, які не враховувалися і не обліковувалися як такі, що можуть реально чи потенційно принести користь громаді, встановлення реального та перспективного потенціалу розвитку громади у підприємницькому, культурному, туристичному, рекреаційному та інших аспектах.

До об'єктів інвентаризації у територіальній громаді слід включити:

- майно та кошти, що належать громаді (фінансово-майновий потенціал);
- об'єкти погосподарського обліку (людський потенціал регіону, погосподарська інвентаризація);
- об'єкти та суб'єкти підприємництва (підприємницькі ресурси громади - економічний потенціал);
- земельні та просторові ресурси території громади (природний потенціал);
- природно-енергетичні ресурси території (природний потенціал: водні, лісові, корисні копалини);
- соціально-інфраструктурні об'єкти (соціально-інфраструктурний потенціал);
- об'єкти культурно-історичного значення (культурно-історичний потенціал) (рис. 5.7).

Кожен із об'єктів інвентаризації має власну специфіку ідентифікації. Майнові та фінансові ресурси громади потребують оцінки з

точки зору порівняння даних обліку та фактичної наявності, а також встановлення об'єктів, які не використовуються або використовуються не за призначенням.

В частині інвентаризації природного потенціалу, зокрема, земельних ресурсів важливо визначити статус земель, їх реальних власників та користувачів, а також встановити, які землі не використовуються, використовуються неефективно або не за цільовим призначенням.

В частині інвентаризації решти об'єктів інформація, яка отримується за її результатами, не носить порівняльного характеру, а лише описово-перспективний. Метою інвентаризації цих об'єктів є формування у керівництва громади і у кожного її члена чіткої картини того, яким потенціалом вона вже володіє та що потрібно для його підтримки та розвитку, а також усвідомлення того, у яких сферах її життя існують перспективи для росту і розвитку.

Процес інвентаризації активів та ресурсного потенціалу територіальних громад повинен включати наступні етапи:

1. Збір фактичної інформації за видами ресурсів.
2. Занесення інформації про ресурси до інвентарних реєстрів згідно розробленого технічного завдання.
3. Ідентифікація прав власності та прав користування ресурсами.
4. Порівняння з наявними даними обліку (бухгалтерського, погосподарського, статистичного та земельного) та оприбуткування у разі відповідності критеріям визнання у складі активів територіальної громади.
5. Синхронізація даних інвентарних реєстрів з відповідними базами даними в програмах автоматизованого обліку, що функціонують в територіальній громаді.

З метою належного узагальнення інформації про наявні ресурси в розпорядженні громади доцільним є використання програмних комплексів призначених для ведення погосподарського обліку з відповідним подальшим формування паспорту населеного пункту. Такими програмними продуктами є: програмний комплекс «Погосподарський облік для сільських, селищних рад»; програмний комплекс «Погосподарський облік у сільських, селищних радах району (міста)»; програмний комплекс «Паспорт населеного пункту».

Складові ресурсного потенціалу, що підлягають інвентаризації у сільській громаді:

- майно та кошти, що належать громаді (фінансово-майновий потенціал);
- об'єкти погосподарського обліку (людський потенціал регіону, погосподарська інвентаризація);
- об'єкти та суб'єкти підприємництва (підприємницькі ресурси громади - економічний потенціал);
- земельні та просторові ресурси території громади (природний потенціал);
- природно-енергетичні ресурси території (природний потенціал - водні, лісові, корисні копалини)
- соціально-інфраструктурні об'єкти (соціально-інфраструктурний потенціал);
- об'єкти культурно-історичного значення (культурно-історичний потенціал).

Етапи інвентаризації ресурсного потенціалу у сільській громаді:

1. Збір фактичної інформації за видами ресурсів.
2. Занесення інформації про ресурси до інвентарних реєстрів згідно розробленого технічного завдання.
3. Ідентифікація прав власності та прав користування ресурсами.
4. Порівняння з даними обліку (бухгалтерського, погосподарського, статистичного та земельного) та оприбуткування у разі відповідності критеріям визнання у складі активів
5. Синхронізація даних інвентарних реєстрів з відповідними базами даними в програмах автоматизованого обліку, що функціонують в територіальній громаді

Рис. 5.7. Виділені складові ресурсного потенціалу, що підлягають інвентаризації та її етапи

Початку інвентаризації передують відповідні рішення про її проведення. Рішення про проведення інвентаризації має бути обговорене і доведене до відома кожного члена громади для попередження спротиву інвентаризаційним діям та максимального сприяння роботі інвентаризаційної комісії. Адже якщо рішення про проведення інвентаризації приймається колегіально, а кожен член громади чітко розуміє, з якою метою витрачається часовий ресурс та ресурс людських зусиль, це забезпечує і відповідну її інтенсивність, і належне оформлення, і зацікавленість кожного члена громади у її кінцевому результаті.

Для проведення інвентаризації у громаді створюється робоча комісія, до якої рекомендується включити наступних осіб: сільський голова; бухгалтер сільської ради; землевпорядник сільської ради; економіст сільської ради; представники депутатського корпусу; спеціаліст з погосподарського обліку сільської ради; економісти та фахівці з питань земельних відносин передових підприємств, що функціонують на території громади, у тому числі державних і комунальних; державний реєстратор; інші зацікавлені особи – активісти, члени громади, які виявили бажання брати безпосередню участь у виконанні завдань з інвентаризації.

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії та у присутності матеріально відповідальних осіб. Для безпосереднього проведення інвентаризації на місцях зберігання цінностей та на ділянках діяльності громади створюються робочі інвентаризаційні комісії. До складу робочих інвентаризаційних комісій включаються представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені спеціалісти, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери).

Окрім загальноприйнятих та закріплених у відповідних законодавчих нормах [289,287,284] положень інвентаризації на особливу увагу заслуговують ті її об'єкти, що не є обліковуваними в громаді, однак становлять неабияку цінність для нарощення її ресурсно-економічного потенціалу та підвищення інвестиційної привабливості регіону. Такими нетрадиційними об'єктами інспектування обов'язково мають стати: об'єкти та суб'єкти підприємництва (підприєм-

ницькі ресурси громади - економічний потенціал); просторові ресурси території громади (природний потенціал); природно-енергетичні ресурси території (природний потенціал: водні, лісові, корисні копалини); соціально-інфраструктурні об'єкти (соціально-інфраструктурний потенціал); об'єкти культурно-історичного значення (культурно-історичний потенціал).

Наприклад, при інвентаризації передбачається проведення суцільного обстеження та оцінки природно-просторового та, паралельно, демографічного потенціалу територіальних громад в контексті встановлення енергопотреб території то розгляду питання щодо прогнозування оптимального розміщення і співвідношення різних типів потужностей відновлювальної енергетики у взаємозалежності з потребами енергоспоживання території. Зокрема, результати такої інвентаризації мають забезпечити інформацію за вхідним і результативним параметрами:

1. Узагальнені дані щодо наявного соціально-демографічного стану території (кількість населення, домогосподарства, землеволодіння) для формування потреби енергоспоживання домогосподарств в межах території.

2. Узагальнені дані для оцінки потенціалу усіх відновлюваних (природних) джерел енергії (вітрової, сонячної, гідро-, теплової енергії, земельний, водний, лісовий фонд, біомаса) для формування загального енергетичного потенціалу (ресурсу) території.

Передбачається, що застосування таких методик інвентаризації забезпечить формування масивів даних щодо споживання електроенергії в регіоні, розвитку демографічної ситуації та наявного енергетичного ресурсу території для подальшого оптимального формування біоенергетичних кластерів і планування потужностей та інфраструктури відновлюваної енергетики в межах територіальної громади.

Це тільки один з прикладів застосування результатів інвентаризації ресурсного потенціалу громади, що підтверджує перспективність проведення такої роботи в громадах.

Методика проведення інвентаризації кожного окремого виду ресурсного потенціалу детально описана в Методичних рекомендаціях, розроблених автором [193]. Нижче зупинимось тільки на специфічних об'єктах, які є особливими саме для сільської території, та розробка яких є науковою новизною.

Інвентаризація людського потенціалу регіону (погосподарська інвентаризація). Людські ресурси мають специфіку, яка полягає в тому, що вони не лише створюють, а й споживають матеріальні та духовні цінності. Тому інвентаризація людського потенціалу передбачає з одного боку виявлення трудового потенціалу громади, а з іншого боку – визначення споживчих потреб регіону (енергетичних, продовольчих, соціально-культурних, духовних, освітніх тощо).

Мета інвентаризації людського потенціалу:

встановлення достовірності даних погосподарського обліку та їх відповідності фактичних даним по громаді;

формування інформації для визначення демографічного потенціалу регіону, аналізу соціальних характеристик населення та демографічної динаміки територіальної громади

інформація для аналізу трудових ресурсів і зайнятості;

оцінка підприємницького потенціалу домогосподарств (потенційні можливості щодо кооперації, формування сімейних ферм тощо)

визначення споживчих потреб регіону (енергетичних, продовольчих, соціально-культурних, духовних, освітніх тощо).

Щорічний обхід усіх домоволодінь є основою інвентаризації об'єктів погосподарського обліку, що є головним джерелом інформації для розробки та формування висновків щодо демографічного потенціалу регіону, аналізу соціальних характеристик населення та демографічної динаміки територіальної громади, аналізу трудових ресурсів і зайнятості, оцінки підприємницького потенціалу домогосподарств.

Інвентаризація економічного потенціалу територіальної громади передбачає інспектування, аналіз та узагальнення економічних, інвестиційних можливостей регіону, його суб'єктів господарювання та визначення за її результатами пріоритетних напрямів економічного розвитку.

Метою інвентаризації економічного потенціалу є узагальнення інформації щодо складових економічного потенціалу регіону, його спроможності забезпечувати суспільні потреби (фактичні та потенційні), здатності раціонального використання ресурсів громади для забезпечення економічного зростання, суспільного добробуту, підвищення еколого-економічної безпеки територіальної громади. За-

вданням інвентаризації є виявлення сукупних можливостей підприємств, суб'єктів господарювання та домогосподарств до провадження ними підприємницької діяльності для забезпечення споживчих потреб регіону, податкових надходжень до місцевого бюджету.

Об'єкти інвентаризації, інспектування та аналізу: суб'єкти господарювання; найбільш ефективні напрями господарської діяльності; існуючі та потенційно можливі напрями розвитку економіки громади; пріоритетні напрями інвестування; інвестиційно привабливі об'єкти нерухомості та земельні ділянки; перелік видів продукції, товарів, робіт і послуг, що виробляються на території громади та ринки їх збуту; потенційні варіанти розширення напрямів та видів виробничої діяльності для формування закритих регіональних циклів «виробництво-переробка-споживання».

Процес інвентаризації економічного потенціалу включає його інспектування та виявлення перспективного економічного потенціалу.

За результатами інвентаризації наявного економічного потенціалу визначається: кількість та розподіл підприємств за формою власності; кількість та розподіл підприємств за видами діяльності; кількість та розподіл підприємств за обсягами діяльності; кількість та розподіл підприємств за розміром податкових платежів, що сплачуються до місцевого бюджету; кількість домогосподарств, що здійснюють сільськогосподарську діяльність та частково реалізують вироблену/вироблену продукцію (за видами продукції);

наявність кооперативних формувань, потенціал та умови їх створення на території громади.

За результатами інвентаризації перспективного економічного потенціалу передбачається: розкриття інформації щодо наявних бізнес-планів, стартапів, потенційних варіантів розвитку підприємництва та території з зазначенням напрямів підтримки та стимулювання інвестора з боку органів самоврядування.

З метою формування переліку підприємств, що діють у регіоні, та їх класифікації за різними ознаками, в процесі інвентаризації підлягає заповненню інвентаризаційно-аналітична картка підприємства, що діє на території громади, форма якої наведена в додатку Л. Анкетна інформація картки повинна включати такі дані: організаційно-правова форма підприємства; форма власності підприємства; розмір підприємс-

тва (мікро-, мале, середнє, велике згідно ст. 55 Господарського кодексу України); кінцевий бенефіціар підприємства; юридична адреса підприємства; фактична адреса розташування потужностей підприємства; кількість землі у власності підприємства; кількість землі у користуванні підприємства; види діяльності підприємства; кількість найманих працівників; кількість найманих працівників, що проживають на території громади; розмір податків сплачених до місцевого бюджету у звітному році; розмір наданих підприємству пільг, субсидій та бюджетної допомоги протягом звітного року; розмір та вид допомоги на розвиток населеного пункту отриманої від підприємства (будівництво та ремонт автошляхів, вкладення в соціальну, культурну, інфраструктурну сфери діяльності населеного пункту).

Така картка заповнюється в процесі візиту на підприємство та інспектування умов його функціонування.

В подальшому дані карток по всім підприємства узагальнюються в окремому електронному реєстрі за визначеними категоріями, що дозволяє отримати узагальнену інформацію, як по окремому підприємству так і в цілому по регіону за необхідним критерієм.

Формування переліку географічних брендів. За результатами інвентаризації економічного потенціалу регіону може бути проведена робота по виявленню та узагальненню інформації про наявність так званих географічних (регіональних) брендів, які притаманні території. Наявність таких брендів сприятиме розвитку певних видів виробництва продукції, товарів, робіт, послуг.

За результатами інвентаризації доцільно сформуванати перелік галузей, секторів чи особливостей розвитку громади, що мають конкурентні переваги, належать до ключових секторів зростання і сприяють нарощуванню потужностей місцевої економіки. Така інформація включається до паспорту населеного пункту, а також використовується для підготовки комерційних та інвестиційних пропозицій.

Інвентаризація земельних ресурсів проводиться з метою встановлення відповідності стану обліку та використання земельного фонду громади фактичному стану справ у цій сфері.

Інвентаризація передбачає встановлення меж об'єктів землеустрою, розмірів земельних ділянок, їхнього правового статусу, виявлення земель, які не використовуються, які використовуються не-

раціонально або не за цільовим призначенням, виявлення деградованих та забруднених земель, встановлення кількісних і якісних характеристик земель. Інвентаризація покликана забезпечити якнайефективніше використання земель. Для документального оформлення результатів інвентаризації земельного потенціалу сільської громади слід використовувати як загальні, так і спеціалізовані інвентаризаційні відомості та описи, що додаються (Додаток К).

Інвентаризація природно-енергетичних ресурсів територіальної громади передбачає документальне та фактичне виявлення, фіксування та узагальнення наявних на території громади природних ресурсів. Зокрема: природних ресурсів та природних умов навколишнього природного середовища наявних на території громади, використання яких забезпечує розвиток окремих прибуткових видів діяльності для домогосподарств, приватних та комунальних суб'єктів господарювання, а також додаткові фінансові надходження до бюджету.

Об'єктами інвентаризації природно-енергетичного потенціалу є: водні об'єкти (штучні, природні та збудовані свердловини), лісові ресурси, мінерально-сировинні (корисні копалини), ресурси флори, фауни, рекреаційні ресурси, особливі природні умови (територіальне розташування регіону та його ландшафт, особливості клімату, що покращують чи погіршують умови життя та господарювання на території громади тощо).

При інвентаризації передбачається проведення суцільного обстеження та оцінки природно-просторового та паралельно демографічного потенціалу територіальних громад в контексті встановлення енергопотрети території. Така робота може бути проведена для прогнозування оптимального розміщення і співвідношення різних типів потужностей відновлювальної енергетики у взаємозалежності з потребами енергоспоживання території.

Рекомендації з інвентаризації потенціалу території передбачають формування методик та документів для надання висновків щодо оптимальних параметрів формування об'єктів відновлювальної енергетики. Зокрема у розрізі наступних вхідних та результативних параметрів. Інвентаризація наявного соціально-демографічного стану території (кількість населення, домогосподарства, землеволодіння) для формування потреби енергоспоживання домогосподарств в межах території. Оцінка потенціалу усіх відновлюваних (природних)

джерел енергії (вітрової, сонячної, гідро-, теплової енергії, земельний, водний, лісовий фонд, біомаса) для формування загального енергетичного потенціалу (ресурсу) території. Результатом інвентаризації має бути формування масивів даних щодо споживання електроенергії в регіоні, розвитку демографічної ситуації та наявного енергетичного ресурсу для подальшого планування потужностей та інфраструктури відновлюваної енергетики в межах регіонів.

Інвентаризація водних об'єктів та гідротехнічних споруд. Інвентаризація водних об'єктів (штучних, природних і збудованих (свердловин) та гідротехнічних споруд на адміністративній території громади проводиться з метою встановлення їх фактичного санітарно-технічного стану, рівня використання в господарських цілях громади та прийняття рішення щодо подальшого ефективного використання.

Інвентаризація природних та штучних водойм проводиться на предмет визначення їх кількості, стану, використання цих водойм за їх прямим призначенням, визначення прав власності на об'єкти, можливості їх передачі в оренду для зариблення, та розрахунок потенційних надходжень від орендної плати до місцевого бюджету. Встановлюється та фіксується потреба очищення, окультурення берегів для організації рекреаційних зон та зон відпочинку. Визначається примірний бюджет таких заходів та напрями фінансування (місцевий бюджет, залучення інвестора тощо).

Передбачає аналіз наявних на території об'єктів для забезпечення громади питною водою – свердловини, колодці, наявне центральне водопостачання, з'ясування потреби у воді.

Інвентаризація соціально-інфраструктурного потенціалу передбачає виявлення та узагальнення елементів соціальної сфери та інфраструктури регіону і встановлення їх здатності задовольняти потреби населення регіону медичного, побутового, освітнього, культурного, транспортного і житлово-комунального характеру.

Об'єктами інвентаризації соціально-інфраструктурного потенціалу територіальної громади є: житловий фонд, заклади освіти і спорту, охорона здоров'я та соціальна допомога, торгівля і ресторанне господарство, сфера побутових послуг, транспортні сполучення та стан доріг в регіоні.

Інвентаризація культурно-історичного потенціалу територіальної громади. Культурно-історичний потенціал територіальної громади та його привабливе представлення у інвестиційному паспорті регіону забезпечить формування позитивного іміджу території та визначення її культурних, естетичних, історичних, географічних особливостей, що сприятимуть формуванню культурного бренду регіону для розвитку туризму і рекреації.

Інвентаризація культурно-історичного потенціалу передбачає виявлення та узагальнення інформації про наявність на території громади:

культурних пам'яток, що можуть бути привабливими з точки зору формування іміджу населеного пункту та його бренду;

історичних пам'яток, що можуть бути привабливими з точки зору розвитку рекреаційного бізнесу в регіоні.

За результатами інвентаризації культурно-історичного потенціалу може бути сформовано перелік особливостей культурно-історичної спадщини регіону, узагальнення яких дозволить розробити пропозиції щодо напрямів розвитку рекреаційного бізнесу в регіоні, розширення видів комерційної рекреаційної діяльності серед населення, які б забезпечили додаткові робочі місця та диверсифікацію зайнятості.

Результатом інвентаризації мають стати розроблені екскурсійні маршрути, переліки історичних та культурних осередків з їх описом та характеристиками

Усі результати інвентаризації за видами потенціалу заносяться до інвентарних відомостей, форми яких розроблені та розміщені в додатках до монографії.

Інвентаризація проводиться та узагальнюється в розрізі окремих населених пунктів та потім зводиться по всій територіальній громаді.

За результатами інвентаризації активів та ресурсного потенціалу територіальної громади доцільно узагальнити наявну інформацію та включити її у примітки до фінансової звітності органів місцевого самоврядування окремим розділом «Потенціал розвитку громади» (Додаток Н). В такому узагальненому вигляді вона може бути використана для підготовки інвестиційного паспорта населеного пункту.

Обліково-інформаційний алгоритм капіталізації фінансово-економічного та природно-ресурсного потенціалу сільських територій: призначення результатів

- впорядкування інформації про вартість та склад ресурсів територіальних громад ;
- аналіз та економічна оцінка стану, структури ресурсів, виявлення чинників, які впливають на формування та використання ресурсної бази ;
- оцінка фінансово-економічного та інвестиційного потенціалу;
- виявлення резервів розвитку території для підвищення інвестиційної привабливості

Інформаційне забезпечення для розробки інвестиційного паспорту, розширення аналітичності звітності через виділення в ній розділу «Потенціал розвитку громади»

Узагальнені результати інвентаризації призначені для їх використання при розробці інвестиційного паспорту громади за розділами :	
Історичні відомості	Людський потенціал
Загальні відомості	Природний потенціал
Відомості регіональної статистики	Соціально-інфраструктурний потенціал
Фінансово-майновий потенціал	Культурний потенціал
Економічний потенціал	Історичний потенціал
Економічна ефективність впровадження <i>Виявлення, дооцінка, взяття на облік потенційних ресурсів сільських територіальних громад, що забезпечить збільшення капіталізації активів сільської території в балансі громади</i>	

Рис. 22. Результати реалізації обліково-інформаційного алгоритму капіталізації фінансово-економічного та природно-ресурсного потенціалу сільських територій

Рис. 5.8. Призначення результатів обліково-інформаційного алгоритму капіталізації природно-економічних активів сільських територій у складі національного багатства України

Постановою Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 р. № 214 «Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад» передбачено створення паспортів об'єднаних територіальних громад та затверджено форму такого паспорта. Однак, як свідчать результати регіональних опитувань, що періодично проводяться Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, такі паспорти формуються далеко не у всіх територіальних громадах. Форма, що на сьогодні затверджена, містить досить обмежену інформацію і ніяким чином не визначає інвестиційний потенціал регіону.

Описаний обліково-інформаційний механізм, що включає проведення суцільної інвентаризації активів і ресурсного потенціалу та подальше формування інвестиційного паспорта території є відправною точкою у механізмі обліково-інформаційного забезпечення капіталізації фінансово-економічного та просторово-природного потенціалу сільських громад. Його наступними кроками має стати розробка та затвердження методик оцінки виявлених активів з метою постановки на баланс; розробка рекомендацій з ведення їх бюджетного і господарського обліку; формування додатків до фінансової звітності та оновлення форм статистичної звітності.

Як висновок, слід зазначити, що відсутність повної, достовірної інформаційної картини про вартість природно-ресурсних активів територіальної громади зумовлює зловживання з боку посадових осіб, неефективне та безконтрольне використання природно-ресурсного потенціалу на сільських територіях, безвідповідальне землекористування великих орендарів. Сільськогосподарські землі, що перебувають у комунальній власності сільських територіальних громад не включені у звітність у вартісному вираженні, що зумовлює їх відсутність і у системі національних рахунків, у складі національного багатства.

Таким чином, обґрунтований обліково-інформаційний алгоритм капіталізації фінансово-економічного та природно-ресурсного потенціалу сільських громад передбачає проведення суцільної інвентаризації активів і ресурсного потенціалу, коригування системи бухгалтерського обліку органів місцевого самоврядування за резуль-

татами інвентаризації, реалізацію галузевої оцінки земельного капіталу територіальної громади, включення його вартості у звітність та розширення її аналітичності через виділення окремого розділу «Потенціал розвитку громади» з подальшим формуванням інвестиційного паспорту території. Реалізація запропонованого обліково-інформаційного алгоритму в основі якого інвентаризація та чіткий облік майна та ресурсів, забезпечить: впорядкування інформації про вартість та склад ресурсів територіальних громад; інформаційне забезпечення розробки інвестиційного паспорту регіону; можливість аналізу та економічної оцінки стану, структури ресурсів, виявлення чинників, які впливають на формування та використання ресурсної бази. Інформація узагальнена за результатами проведеної інвентаризації буде надійним джерелом для оцінки фінансово-економічного та інвестиційного потенціалу регіону; виявлення фінансових та економічних резервів розвитку території формування прогнозів розвитку; виявлення недоліків та розробки напрямів покращення соціально-економічного стану в громаді; використання під час підготовки регіональних програм розвитку регіону, визначення спеціалізації та тенденцій сталого розвитку.

Впровадження пропозицій забезпечить включення до системи національних рахунків вартості сільськогосподарських земель, що перебувають у комунальній власності сільських громад, створить передумови для подальшої оцінки і включення до національного багатства інших складових природно-ресурсного потенціалу сільських територій, формування інформаційного підґрунтя контролю правомірності використання ресурсів громади.

5.3. Концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства

Натепер для усіх нас є очевидним, що представлення земель сільськогосподарського призначення в національному багатстві України є назрілою проблемою. На сьогодні лише біля 3 % с.г. земель та прав користування ними – оцінені та поставлені на баланси

підприємств, це лише 150 млн дол. США з офіційної звітності господарюючих суб'єктів недержавних форм власності.

Для виявлення причин низької облікової дисципліни щодо земель та прав їх оренди проведено анкетування, в якому взяли участь більше 1000 бухгалтерів по всіх регіонах України. Анкетування відбулось на початку 2018 року в рамках семінарів-навчань, що періодично проводяться професійним бухгалтерським об'єднанням Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів агропромислового комплексу України. За результатами анкетування встановлено відсутність суттєвих розбіжностей у відповідях бухгалтерів підприємств з різним банком землі (групування: до 1000 га; від 1000 до 5000 га; більше 5000 га).

За результатами проведеного анкетування бухгалтерів серед головних причин низького рівня відображення: відсутність рекомендацій з ідентифікації таких активів, можливостей з їх самостійної облікової оцінки – 98 % опитаних; висока вартість процедури експертної оцінки – 91 %; відсутність мотивації і контролю цієї проблеми зі сторони держави – 72 %; «тіньовий» супротив оцінки цих активів – 48 %. Через відсутність у бухгалтерському обліку земельних активів сільськогосподарського призначення, вони не враховані й у національному Балансі активів і пасивів (експериментальний баланс).

Вирішення проблеми капіталізації земель у складі національного багатства України, очевидне: МСФЗ можна і потрібно адаптувати як до галузевих, так і до національних особливостей. Більше того, при такому адаптуванні необхідно напрацювати та прийняти єдину облікову політику на основі єдиної методології оцінки, для включення землі до системи національних рахунків у реальних показниках вартості. Адже, дані фінансової звітності – основа економічної інформації, найбільш поширене джерело статистичних даних про діяльність суб'єктів господарювання, про що зазначено в усіх методологічних поясненнях Держстату [29, 32, 33]. Така облікова політика та оцінка повинні відображати природну цінність і родючість землі. У вартості має бути врахований і ринковий фактор і, фактор родючості, і фактор економічної ефективності її викорис-

тання в сільськогосподарському виробництві, а не як об'єкта оренди. Нижче викладено авторське бачення такої облікової політики і методології оцінки.

Необхідність формування методології і організації капіталізації вартості у складі національного багатства зумовила розробку концептуальних положень обліково-інформаційного забезпечення капіталізації вартості земель сільськогосподарського призначення у складі національного багатства, які включають:

положення нормативно-методичного забезпечення відповідних регуляторних інституцій;

застосування хмарових технологій та діджиталізації процесу оцінки;

запровадження системи формування професійних знань та компетенцій бухгалтерів та оцінювачів:

відображення земельного капіталу у фінансовій та статистичній звітності, що забезпечить постановку на баланси суб'єктів господарювання земельних активів та їх включення до складу національного багатства через фінансову звітність.

У світі вже давно визначені чіткі передумови оцінки та включення вартості землі у національний баланс (рис. 5.9).

Першочерговий крок – це прийняття стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як міжнародного, так і національного. Враховуючи продовольчі та екологічні проблеми світу, розгляд питання про запровадження окремого МСФЗ «Земля сільськогосподарського призначення» стає ще більш актуальним. На часі поглиблення відображення цього найважливішого для людства активу у фінансовій звітності та запровадження єдиних підходів до його оцінки на природничих засадах. Цей крок має глибоке теоретичне підґрунтя в ученнях фізичної економії, за якими: «багатство нації полягає тільки в спроможності ґрунту щорічно виробляти земельну ренту...» [325] (рис. 5.10).

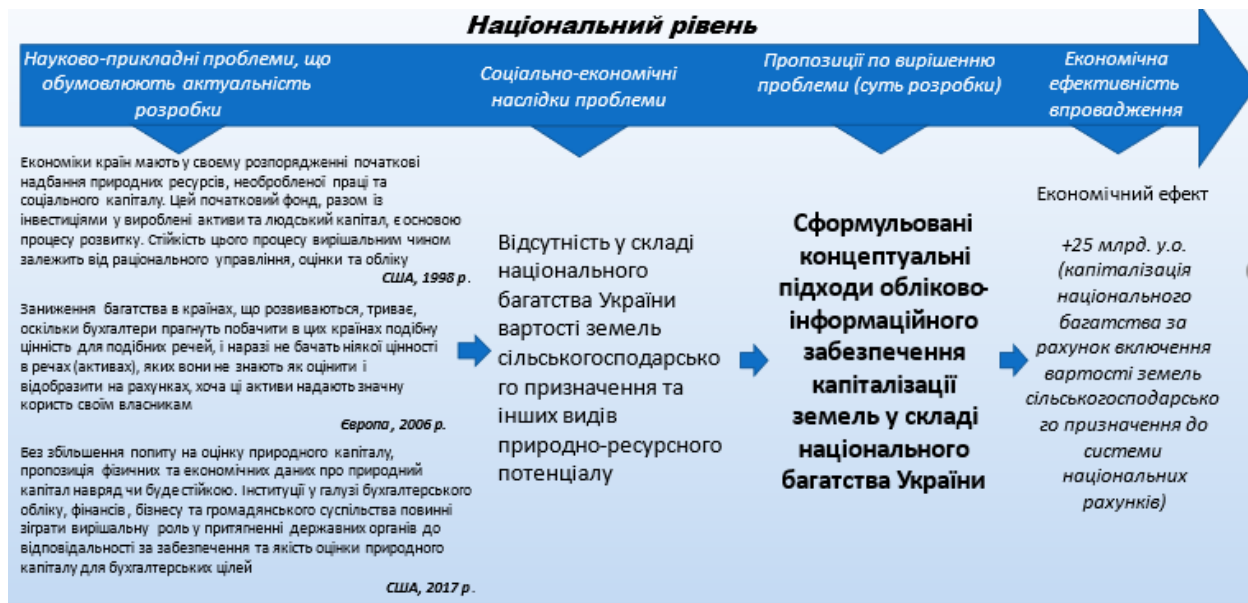


Рис. 5.9. Глобальні та національні передумови розробки концептуальних положень облікового забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства

Іншим варіантом вирішення окресленої проблеми С.А. Діпіаза та Р.Дж. Екклз розглядали запровадження стандартів другого рівня, які додатково до МСФЗ регламентували б розкриття інформації по певних галузях. Науковці запропонували трирівневу модель фінансової звітності: загальні стандарти, галузеві та корпоративні. Вони відзначили, що для розробки таких стандартів зобов'язані долучитися представники галузей, державних інституцій, для яких ті чи інші галузі пріоритетні. У цілому існування галузевих стандартів вкрай важливе для інвесторів, галузевих ринків, для державного управління цілих країн [87].

Облікова політика та оцінка землі
на засадах теорії фізичної економії враховують:

- **родючість**
- **економічну ефективність її використання саме як основного фактору виробництва в сільському господарстві, а не як об'єкту оренди**



Франсуа Кенэ
(1694 – 1774)

Основы земледелия и главные принципы физиократов.

Родился в крестьянской семье, получил медицинское образование.

Метод Маршалла
Политическое возращение Людовика XVI.



В. Вернадський



«Багатство нації полягає тільки в спроможності ґрунту щорічно виробляти земельну ренту...» М.Руденко. Енергія прогресу.

Рис. 5.10. Теоретичне підґрунтя облікової політики та оцінка землі на основі її родючості (згідно розроблених положень)

Україна позиціонує себе у світі як велика аграрна країна з унікальними землями. По-перше, для України поглиблене відображення земельного потенціалу у фінансовій звітності вкрай важливе в умовах запровадження ринку землі. По-друге, це підвищення вимог інвесторів до інформації щодо землекористування в Україні. З аудиторської практики відомо, що вони потребують окремої ідентифікації видів землекористування, потенційної ринкової оцінки кожного такого активу, можливості постановки їх на баланс для підвищення капіталізації і ринкової вартості бізнесу. Проведені до-

слідження доводять необхідність об'єднання зусиль науки і професійної спільноти задля запровадження окремого стандарту (облікової політики) з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.

Аграрна економічна наука України тривалий час обґрунтовує необхідність запровадження окремого національного стандарту з бухгалтерського обліку сільськогосподарської землі. За ініціативи науковців ННЦ «Інститут аграрної економіки» рішенням Колегії Мінагрополітики від 03.02.2009 р. прийнята Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, де розробка і прийняття такого стандарту передбачалися до 2012 р. Його головними завданнями визначено:

окреме представлення у фінансовій звітності вкрай важливих для вирішення економічних і продовольчих проблем земельних активів;

забезпечення інвестиційної прозорості і привабливості аграрного бізнесу;

формування інформаційних орієнтирів для ціноутворення при запровадженні повноцінного ринку сільськогосподарської землі.

Проте цей проект з причин реформування Міністерства аграрної політики та продовольства України до сих пір не було реалізовано. У 2016 р. урядом України прийнято нову Методику нормативно-грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [183]. Упродовж 2018 р. здійснювалися роботи з проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів. Її результати затверджені наказом Мінагрополітики України від 16.11.2018 р. № 552 [292] та набули чинності з 1 січня 2019 року. Це вагомий крок у вирішенні питання вартості землі. За свідченнями Держгеокадастру України, вперше після 1995 р. оцінено всі землі сільськогосподарського призначення на території України (крім земель у межах населених пунктів). Грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів здійснили на площі у 35 млн га [120].

Усі дані про загальнонаціональну нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення зведено в єдиний ма-

сив та створено портал-дзеркало [122] із можливістю онлайн-розрахунку нормативної грошової оцінки як по зареєстрованих у Державному земельному кадастрі земельних ділянках, так і по несформованих об'єктах.

Отже, ми маємо науковий потенціал і необхідні для капіталізації національного багатства зміни в МСФЗ і СНР. Далі іде процес їх адаптування й врахування можливостей вітчизняних інституцій.

Чому ми говоримо про облікову оцінку землі, а нормативно-грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення не може бути взята за основу розрахунку національного багатства. Тому, що у неї інше методологічне і цільове спрямування (обрахунок податків, мінімального розміру орендної плати). Міжнародна СНР вимагає оцінку земельних активів у ринкових цінах. Останню формують або незалежні експерти на методологічній основі міжнародних стандартів оцінки (що є вкрай витратним для підприємств), або бухгалтери за умови їх професійної відповідності й наявності відповідного галузевого обліково-оціночного стандарту.

Отже ми пропонуємо запровадження системи галузевої облікової оцінки землі (рис. 5.11), що формується як певний галузевий портал і функціонує за нормативно-методичного забезпечення державних регуляторних інститутів з агрегацією наявних і найбільш ефективних методик оцінки та обширних статистичних баз даних.

Портал видає облікову оцінку, яка через хмарові технології та технології диджиталізації доводиться до бухгалтерів для взяття земельних активів на баланси підприємств. Послідуюче відображення земельного капіталу у фінансовій і статистичній звітності забезпечує інформацією національні рахунки, що і відображають капіталізацію національного багатства.

Подібна практика вже існує в оцінці ринкової вартості транспортних засобів. З цією метою використовується затверджена Міністерством юстиції України Методика товарознавчої експертизи та оцінки колісних транспортних засобів. Вона є базовим документом в оцінці ринкової вартості автомобілів для будь-яких цивільно-правових відносин, а також обов'язкова при проведенні автотоварознавчих експертиз та експертних досліджень судовими експертами науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України та Міністерства внутрішніх справ України.



Рис. 5.11. Концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства

Методика рекомендує (п. 7.4, додаток 8 до методики) для застосування в оцінці авто довідники та комп'ютерні програми, що містять достовірні ринкові дані України та світу. Серед них: «Бюлетень авто товарознавця», «Збірник цін на запасні частини», комп'ютерні програми «DonRest», «Der Gross DAT» електронна база даних для складання кошторису відновлювального ремонту КТЗ «УкрАвтоКальк» та інші. За допомогою цих довідників оцінюються авто і для цілей бухгалтерського обліку. Отже реалізація нашої пропозиції цілком реальна за політичної волі влади.

Усе це відкриває нові можливості для роботи над галузевим стандартом з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Ключове місце у цьому стандарті відводиться питанням визначення справедливої вартості земельних активів, яка повинна базуватися на врахуванні у розрахунках цінності землі саме як природного фактора сільськогосподарського виробництва. Це дозволяє зробити чинний в експертній практиці дохідний підхід базований на розрахунку рентного доходу, який враховує типовий для місцевості набір культур, а також ціни його реалізації на ринку. Одержані показники дозволяють врахувати у вартості з одного боку найбільш ефективно використання, дотримання сівозміни і збереження родючості землі, а з іншого – ринкові ціни.

Для обґрунтування зазначеного вище наведемо загальну характеристику методології, яка на сьогодні закріплена нормативно-правовою базою з експертної грошової оцінки землі, відповідно до якої оцінка земельної ділянки здійснюється на основі таких методичних підходів:

- 1) зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок;
- 2) урахування витрат на земельні поліпшення;
- 3) капіталізація чистого операційного або рентного доходу (пряма і непряма) [182] (рис. 5.12).



Рис. 5.12. Пріоритетність дохідної методології в експертній грошовій оцінці сільгоспугідь

Перший метод неможливий через відсутність прозорого ринку. Другий виключений чисто технічно, оскільки сільськогосподарські угіддя не містять земельних поліпшень. Третій методичний підхід базується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу (фактичного чи очікуваного). При цьому *чистий операційний дохід* визначається на основі аналізу ринкових ставок *орендної плати за землю*, а *рентний дохід* – це дохід від використання землі за її *прямим* цільовим призначенням. Він обраховується як різниця між очікуваним доходом від продукції, одержуваної на земельній ділянці (фактичної або умовної), та виробничими витратами і прибутком виробника.

В основу оцінки земель для бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинна бути покладена методологія оцінки сільгоспугідь саме на основі рентного доходу. Очікуваний дохід від продукції, одержаної на земельній ділянці, являє собою добуток нормального (типового) врожаю сільськогосподарських культур та цін його реалізації на

ринку. До виробничих витрат належать: технологічні витрати на одержання сільськогосподарської продукції (включаючи загальногосподарські витрати); витрати первинної переробки; витрати реалізації. Прибуток виробника визначається як відсоток загальних витрат або очікуваного доходу від продукції, одержаної на земельній ділянці.

Оціночними стандартами передбачена пряма та непряма капіталізація.

Пряма капіталізація ґрунтується на припущенні про постійність та незмінність грошового потоку від використання земельної ділянки. При цьому вартість земельної ділянки визначається як відношення чистого операційного або рентного доходу до ставки капіталізації за формулою:

$$\text{Цкп} = \frac{\text{До}}{\text{Ск}}, \quad (5.4)$$

де Цкп – вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації, грн;

До – чистий операційний або рентний дохід, грн;

Ск – ставка капіталізації, десятковий дріб.

Непряма капіталізація ґрунтується на припущенні про обмеженість та змінність грошового потоку від використання земельної ділянки протягом певного періоду з наступним її продажем на ринку. При цьому вартість земельної ділянки визначається як поточна вартість майбутніх доходів від її використання та продажу за формулою:

$$\text{Цкн} = \sum_{i=1}^t \frac{\text{До}_i}{(1+\text{Ск})^i} + \text{Р}, \quad (5.5)$$

де Цкн – вартість земельної ділянки, визначена шляхом непрямої капіталізації, грн;

До_і – очікуваний чистий операційний або рентний дохід за і-й рік, грн;

Р – поточна вартість реверсії;

t – період, який враховується при непрямій капіталізації чистого операційного або рентного доходу, років.

Пряма капіталізація доцільна при визначенні вартості земельних ділянок, непряма – при розрахунку вартості права оренди, оскільки при цьому має місце обмежений термін використання земельної ділянки.

Апробувати таку методологію було вирішено в масштабах країни розрахувавши вартість 1 га сільськогосподарських угідь методом капіталізації рентного доходу в середньому по Україні. Під час розрахунків було використано діючу методику [182] і дані Державної служби статистики України (табл. 5.7). Проведені розрахунки розміщені в додатку О.

Таблиця 5.7

Джерела інформації та порядок розрахунку вартості ріллі для відображення у фінансовій звітності та державній статистиці

№	Показник	Розрахунок /значення	Джерело інформації
1.	Вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації рентного доходу	Відношення рентного доходу до ставки капіталізації	Розрахунково
2.	Рентний дохід	Різниця між очікуваним (валовим) доходом від продукції, виробничими витратами та прибутком виробника	Розрахунково
3.	Типовий набір культур, що забезпечує її ефективне використання, дотримання сівозміни і збереження родючості землі	На основі структури посівних площ с.- г. культур по регіону	Статистичний збірник «Сільське господарство»
4.	Очікуваний (валовий) дохід від продукції: • нормальний (типовий) врожай сільськогосподарських культур • ціна реалізації с.- г. продукції на ринку.	Очікуваний (валовий) дохід розраховується як добуток урожайності та ціни реалізації	Статистичний бюлетень «Площі, валові збори та урожайність сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду»
			Статистичний бюлетень «Реалізація продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами»
5.	Виробничі витрати	Виробнича собівартість с.- г. продукції	Статистичний бюлетень «Витрати на виробництво продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах»

Продовження табл. 5.7

6.	Прибуток виробника	Прибуток виробника визначається як відсоток загальних витрат продукції, одержаної на земельній ділянці Ставка розраховується як сума відсоткової ставки за кредитами і депозитами у національній валюті (середньозважені в річному обчисленні, %)	Фінансова статистика НБУ. Розділ 4 «Фінансові ринки»
7.	Ставка капіталізації	Прийнята на рівні безризикової ставки – відсоткова ставка за депозитами нефінансових корпорацій (середньозважена відсоткова ставка в річному обчисленні).	Фінансова статистика НБУ. Розділ 4 «Фінансові ринки»

Джерело: Узагальнено на основі методики [182].

Для порівняння використано також інший підхід – капіталізацію орендної плати. На відміну від розрахунку вартості землі шляхом капіталізації орендної плати, методологія на основі рентного доходу враховує природну цінність і родючість ґрунтів та забезпечує результат оцінки втричі вищий (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Оцінка землі дохідним підходом (порівняння розрахунків на основі орендної плати і рентного доходу)

Показник	На основі орендної плати	На основі рентного доходу
Україна		
Ставка капіталізації для землі, %	10,4	10,4
Орендна плата (рентний дохід), грн/га	1093 ¹	3049,58 ²
Ціна землі, грн/га	10 510	29 322
Курс національної валюти, гривень за 1 долар США ³	27,19	27,19
Розрахункова ціна землі, дол. США/га	387	1 078
Справедлива ціна землі, млрд дол. США (рілля по Україні)	12,57	35,04

Примітка: ¹ Середня по Україні орендна плата за земельні паї за даними Держгеокадастру.

² Розраховано згідно з Методикою [182], порядок розрахунку та інформаційне забезпечення викладено вище.

³ Офіційний курс НБУ

Джерело: Розраховано із застосуванням даних Держгеокадастру, Національного банку України, Держстату та методики [182].

Невід’ємною частиною пропонованої методології оцінки для цілей відображення у фінансовій звітності є послідовність оцінки та постановки на облік *прав оренди сільськогосподарських земель*.

Оцінка для подібних цілей також має будуватися на рентному доході з урахуванням терміну оренди. За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права оренди визначається як поточна величина майбутнього додаткового доходу для орендаря за формулою :

$$\text{Цпк} = \sum_{i=1}^t \frac{\text{До}_i}{(1+\text{Ск})^i}, \quad (5.6)$$

де Цпк – вартість права оренди земельною ділянкою, визначена шляхом непрямої капіталізації чистого доходу, грн;

До_і – додатковий дохід орендаря за 1-й рік, грн;

t – період оренди земельної ділянки, років.

Додатковий дохід обчислюється як різниця між рентним доходом та орендною платою, визначеною договором оренди.

При застосуванні такого підходу у цілому по країні отримуємо наступні показники вартості права оренди землі при постановці на баланс орендаря (табл. 5.9). Період прогнозування в наведеному в розрахунку прийнятий на рівні 10 років. При застосуванні цієї методики для оцінки прав конкретних підприємств їх вартість розраховується на фактичний термін дії договору оренди, рентний дохід – по регіону фактичного місце розташування ділянки.

Таблиця 5.9

Розрахунок вартості права оренди ріллі для відображення в бухгалтерському обліку орендаря

Показник	Значення
Рентний дохід ¹ , грн/га	3 049,58
Витрати на сплату орендної плати за паї ² , грн/га	1 093,40
Додатковий дохід користувача, грн/га в рік, До	1 956,18
Ставка капіталізації ³ , Ск, %	10,4%
Ринкова вартість права оренди, (непряма капіталізація), грн/га	14 286,52

Примітка: ¹ Розраховано згідно з Методикою [28], порядок розрахунку та інформаційне забезпечення викладено вище.

² Середня по Україні орендна плата за земельні паї за даними Держгеокадастру

³ Прийнята на рівні безризикової ставки – відсоткова ставка за депозитами нефінансових корпорацій (середньозважена відсоткова ставка в річному обчисленні) за даними фінансової статистики НБУ. Розділ 4 «Фінансові ринки»

Джерело: Розраховано із застосуванням даних Держгеокадастру, Національного банку України, Держстату та методики [182].

За запропонованого підходу до визначення справедливої вартості земельних активів за результатами розрахунків у цілому по Україні одержано показники, які близькі до нормативно-грошової оцінки та цін тіньового ринку.

Оцінка 1 га ріллі за галузевим стандартом – 1 078 дол. США, за нормативно-грошовою оцінкою – 1 138 дол. США, тіньового ринку – 1 250 дол. США (тобто відхилення у межах 5-8%). Оцінка 1 га права оренди за галузевим стандартом – 525 дол. США, на тіньовому ринку – від 200 до 800 дол. США [5]. За затвердженою урядом нормативно-грошовою оцінкою право на оренду землі не розраховувалося. Галузевий стандарт дає можливість визначити справедливу вартість права постійного користування землею (у цілому по Україні це 969 дол. США за 1 га сільгоспугідь). Стандарт дозволить і оцінити право на емфітевзис. Потенційну вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності наведено в табл. 5.10, що підтверджує важливість для аграрної галузі застосування нової облікової політики щодо землі сільськогосподарського призначення.

Таблиця 5.10

Потенційна вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності та системі національних рахунків

Земельний капітал/активи	млн га	Розрахована вартість для відображення у фінансовій звітності, млрд дол. США	Розрахована вартість для відображення у системі національних рахунків (з урахуванням землі домашніх господарств) млрд дол. США
Рілля (потенціал)	32,54	11,95	24,52
У т.ч.:			
Право оренди (землі недержавних підприємств)	18,70	9,83	9,83
Право власності (землі громадян)	11,66	(12,57)	12,57
Право постійного користування (землі державних підприємств)	0,77	0,75	0,75
Емфітевзис (інше використання)	1,41	1,37	1,37

Джерело: Розраховано на основі запропонованої методології оцінки вартості сільгоспугідь для цілей відображення у фінансовій звітності та системі національних рахунків.

Сьогодні в Україні така політика не ведеться ані на рівні підприємств, ані на рівні держави. Як наслідок, в офіційній фінансовій звітності земельні активи аграрних підприємств України оцінено лише у 151 млн дол. США. Тоді як при застосуванні нової облікової політики цей показник мав би становити 11,95 млрд дол. США, а з урахуванням потенціалу землі товарних господарств (які зараз не ведуть бухгалтерський облік) – майже 25 млрд дол. США. Тобто 25 млрд дол. США зростання суми національного багатства України, що представлене у її системі національних рахунків. Це п'ята частина ВВП та більше ніж весь золотовалютний запас України, який на початок 2019 р. знаходився на рівні 20,8 млрд дол. США [134,133] (рис. 5.13).



Рис. 5.13. Земельний капітал порівняно з деякими макроекономічними показниками розвитку України

Джерело: Сформовано з урахуванням [61,85, 129, 132].

Разом із тим на відміну від золотовалютних резервів, які більше ніж на половину сформовані за рахунок кредитів МВФ, земля – це власний капітал України, який забезпечує дохід його власнику, а також продовольчу безпеку країни, її конкурентоспроможність на зовнішніх продовольчих ринках.

Звичайно при запровадженні галузевого обліково-оціночного порталу, розрахунки справедливої вартості земельних активів мають проводитись якомога глибше в регіональному та частіше в часовому вимірах. Запровадження ринку землі безперечно посилює можливість застосування в оцінці й методу зіставлення (аналогів продажу). Проте масовий та нерегульований ринок землі призведе до формування ціни покупцем при необізнаності продавця. Про цю загрозу попереджають економісти світового рівня, в тому числі і нобелівські лауреати. Для захисту національних інтересів ринок землі має обов'язково регулюватися оціночними інструментами та політикою капіталізації.

Запровадження цих положень на державному рівні забезпечить взяття на баланси суб'єктів господарювання земельних активів та їх включення до складу національного багатства через фінансову звітність. Розроблені концептуальні положення були схвалені на засіданні Бюро відділення аграрної економіки і продовольства Національної академії аграрних наук України (27 червня 2019 р., протокол № 9) та опубліковані у наукових працях [105, 106, 107, 110, 112]. На загальнодержавному рівні положення прийняті до впровадження Державною службою статистики України (довідка № 02.1-03/14-21 від 01 червня 2021 р.). Основні положення розділу, що стосуються капіталізації вартості земель сільськогосподарського призначення заслухано та схвалено на засіданні Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» (протокол № 5 від 10 травня 2019 р.), а також на засіданні Бюро відділення аграрної економіки і продовольства Національної академії аграрних наук України (27 червня 2019 р., протокол № 9, додаток П).

Новизна національних галузевих стандартів з бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення слугуватиме експериментальною базою удосконалення МСФЗ та можливої появи у МСФЗ окремого стандарту «Земля сільськогосподарського призначення». Застосування галузевого стандарту бухгалтерського обліку сільськогосподарської землі є важливим механізмом виокремлення і підняття цінності цього активу. Це своєрідна участь бухгалтерської професії України, як у забезпеченні включення землі до ринкового обігу, так і у розв'язанні продовольчих проблем задля сталого розвитку людства.

Висновки до розділу 5

П'ятий розділ монографії присвячений формуванню концептуальних положень облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва, організаційно-методологічних підходів обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад та основоположних засад обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства.

❖ Концептуальні засади облікового забезпечення капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва включають формування єдиної облікової політики (на рівні держави; галузі, професійних об'єднань підприємств), процедури виявлення (в т.ч. формування реєстру притаманного галузі капіталу), управління оцінкою і постановкою на баланс та постійний моніторинг коефіцієнтів капіталізації в аграрній та державній політиці. За розрахованими прогнозами впровадження пропозицій в національному масштабі забезпечить капіталізацію національного багатства за рахунок потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва в сумі 292,69 млрд дол. США (без урахування природничого, людського та інтелектуального компонентів). Перевага даної розробки перед іншими полягає в тому, що запропоновані нові підходи до оцінки потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва, які враховують вимоги глобальної системи стандартів звітності про сталий розвиток, нове облікове забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств з урахуванням диджиталізації систем управління.

❖ Для здійснення моніторингу ефективності процесів капіталізації на підприємстві варто застосовувати формулу розрахунку коефіцієнту капіталізації, як відношення справедливої оцінки чистих активів до їх балансової вартості. Застосування даної формули дозволило визначити середню недокапіталізацію активів підприємств аграрного сектору, за якою їх вартість в бухгалтерському обліку занижена мінімум у 2 максимум у 100 разів (за результатами проведеної оцінки на 16 сільськогосподарських підприємствах). Крім того, економічний ефект від впровадження вказаних розробок планується отримати в результаті підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств та зменшення їх витрат через застосування розроблених методичних підходів облікового забезпечення їх діяльності; зменшення витрат в аграрній галузі і усунення

проблемних інститутів, що стримують зростання конкурентоспроможності аграрного сектору економіки та розвитку аграрного підприємництва; сприяння залученню інвестицій та зниження податкового тиску на аграрні підприємства через підвищення достовірності їх фінансової звітності.

❖ На державному рівні декларується рівень тіньової економіки у розмірі 30% ВВП, що з-поміж іншого зумовлюється відсутністю у звітності та статистиці інформації про майно та результати діяльності суб'єктів господарювання. У роботі розраховано коефіцієнти капіталізації потенціалу 16 підприємств і установ, що передбачало суцільну експертну оцінку ринкової (справедливої) вартості активів та її співвіднесення з балансовою вартістю. В результаті розрахунків середньозважений коефіцієнт капіталізації склав 15,77, що свідчить про недооцінку потенціалу підприємств у балансі в середньому в 16 разів. Запропонований коефіцієнт капіталізації та його розрахунок на основі даних бухгалтерського обліку та ринкової вартості капіталу можна вважати своєрідним індикатором рівня тіньової економіки у її розумінні, як економіки поза офіційним бухгалтерським обліком та звітністю. А реалізація пропозицій по капіталізації в масштабах аграрного сектору, а крім того і іншим галузям сприятиме зниженню рівня тіньової економіки.

❖ Становлення інформаційної епохи зумовило зростання вагомості інтелектуального потенціалу у національному багатстві. У цьому розділі монографії запропоновано послідовність дій з капіталізації об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарського підприємства в частині їх вартісної оцінки для цілей бухгалтерського обліку та відображення у звітності. Виділено п'ять основних етапів: інвентаризація, аналіз правоохоронних документів, оцінка справедливої вартості, зарахування виявлених ОІВ на баланс, відображення ОІВ у фінансовій звітності. Така організація обліку дозволить правильно та достовірно представити інформацію про ОІВ потенційному інвестору та забезпечить капіталізацію їх вартості в як на рівні суб'єктів господарювання так і в подальшому в системі національних рахунків.

❖ В цьому розділі монографії запропонований детальний план включення об'єктів інтелектуальної власності в господарський оборот шляхом їх інвентаризації, оцінки, постановки на облік та відображення у звітності. Його освоєння та реалізація в практичній

обліковій роботі дасть можливість значно підвищити капіталізацію компанії шляхом включення в баланс всіх наявних інтелектуальних активів, а також забезпечить можливість отримання додаткових прибутків через залучення їх в господарський оборот.

❖ Використання нових розробок дозволяє органам місцевого самоврядування якісно підвищити ефективність управління територіями та сприяє спільній роботі влади і громади. В цьому розділі монографії стандартизовано організаційно-методичний механізм обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад, що передбачає його детальну ідентифікацію за видами капіталу, процедури виявлення та етапи його інвентаризації, оцінку та взяття на баланс, трансформацію системи бухгалтерського обліку шляхом розширення її об'єктності й аналітичності, в тому числі виокремлення у звітності даних щодо потенціалу розвитку громади.

❖ В основі механізму – інвентаризація та чіткий облік майна та ресурсів, що забезпечить: впорядкування інформації про вартість та склад ресурсів територіальних громад; інформаційне забезпечення розробки інвестиційного паспорту регіону; можливість аналізу та економічної оцінки стану, структури ресурсів, виявлення чинників, які впливають на формування та використання ресурсної бази. Інформація узагальнена за результатами проведеної інвентаризації буде надійним джерелом для оцінки фінансово-економічного та інвестиційного потенціалу регіону; виявлення фінансових та економічних резервів розвитку території формування прогнозів розвитку; виявлення недоліків та розробки напрямів покращення соціально-економічного стану в громаді; використання під час підготовки регіональних програм розвитку регіону, визначення спеціалізації та тенденцій сталого розвитку.

❖ До складу об'єктів інвентаризації доцільно включити: майно та кошти, що належать громаді (фінансово-майновий потенціал); об'єкти погосподарського обліку (людський потенціал регіону, погосподарська інвентаризація); об'єкти та суб'єкти підприємництва (підприємницькі ресурси громади - економічний потенціал); земельні та просторові ресурси громади (природний потенціал); природно-енергетичні ресурси території (природний потенціал: водні, лісові, корисні копалини); соціально-інфраструктурні об'єкти (соці-

ально-інфраструктурний потенціал); об'єкти культурно-історичного значення (культурно-історичний потенціал). В цьому розділі монографії наведено методичні рекомендації з інспектування кожного з видів потенціалу та запропонована структура розділу «Потенціал розвитку громади» для доповнення фінансової звітності і підготовки інвестиційного паспорту населеного пункту.

❖ Окремою розробкою є обґрунтування концептуальних положень обліково-інформаційного забезпечення капіталізації вартості земель сільськогосподарського призначення у складі національного багатства. Вони включають: положення нормативно-методичного забезпечення відповідних регуляторних інституцій, застосування хмарових технологій та діджиталізацію процесу оцінки, формування системи професійних знань та компетенцій бухгалтерів і оцінювачів, відображення земельного капіталу у фінансовій та статистичній звітності.

❖ Запровадження і застосування в Україні концептуальних положень обліково-інформаційного забезпечення капіталізації земель у складі національного багатства являє собою важливий механізм виокремлення й підняття їх цінності у фінансовій звітності та системі національних рахунків у частині розміру національного багатства України, вартості активів та основного капіталу. Підвищення уваги до земельних активів сільськогосподарського призначення у фінансовій звітності і, як результат, капіталізація національного багатства України видається важливою місією бухгалтерського обліку у забезпеченні сталого розвитку та належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені. Через цю складову збагачується розвиток і макроекономічної політики.

❖ Для України необхідність такого підходу мотивована ще й потребами:

- подолання корупції і детінізації аграрної економіки, оскільки, при продажу корпоративних прав підприємств, права на оренду і емфітевзис земля враховуються лише в «тіні». Це дезорієнтує ринок, призводить до викривлень у розрахунку ВВП країни, а також до втрати податків;

- поліпшення капіталізації та інвестиційної привабливості фермерських господарств, малих і середніх аграрних підприємств, оскільки земля як їх найбільш цінний актив не має належного сприйняття на ринку інвестицій, кредитування і страхування.

ВИСНОВКИ

Монографія містить наукові положення та результати досліджень у галузі облікової науки, що вирішують завдання з формування теоретичних, методологічних і практичних засад обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій у контексті місії інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства, що є важливим завданням для реалізації програмних заходів передбачених умовами вступу України до Європейського Союзу. Висновки та пропозиції за результатами досліджень автора, що проводились протягом 2004-2022 р на наступні:

❖ Узагальнюючим визначенням предмета економічної науки є вивчення природи багатства. Рекомендовані Світовим банком статистичні спостереження за національним багатством проводяться за складовими – людський капітал, природний капітал та вироблені людиною активи. Останні натеper найбільше відображені в бухгалтерському обліку, але не формують його місії і завдань щодо важливості участі у відображенні капіталізації національного багатства.

Формування теоретичних засад бухгалтерського обліку виміру та капіталізації національного багатства мають базуватися на окремому погляді щодо еволюції його мети, завдань і методів, які прослідковуються в ученнях теорії фізичної економії, теорій державного управління та сталого розвитку. Зокрема, метод «економічної таблиці» фізичної економії (Франсуа Кене, XVIII ст.) уже мав за мету облікове забезпечення виміру національного багатства. Меті збільшення національного багатства слугувало облікове забезпечення методів "затрати-випуск" та національних рахунків В. Леонтьєва (XIX-XX ст.). Ці науково-прикладні доктрини спрямовували мету бухгалтерського обліку на виявлення та збільшення національного багатства.

Натеper методи справедливої оцінки, галузевих стандартів, теоретичні основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку (XX-XXI ст.) націлюють інститут обліку на участь у процесах капіталізації національного багатства. Ці наукові основи виміру, збільшення і капіталізації дозволяють сформуувати теоретичні засади

бухгалтерського обліку у вимірі й капіталізації національного багатства, розуміння сучасних завдань інституту бухгалтерського обліку в умовах конкуренції національних економік в глобальному світі. Вони дають змогу формувати обліково-інформаційне забезпечення капіталізації національного багатства загалом та потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій зокрема.

❖ Процес капіталізації не має єдиного тлумачення, але тісно пов'язаний з категорією «капітал». У прикладній економіці капітал підприємств та організацій знаходить своє відображення в бухгалтерських балансах та інших формах бухгалтерської звітності. Облікове забезпечення відображення капіталу та його капіталізації залежить від рівня інституціоналізації бухгалтерського обліку. На рівні сприйняття обліку як ключової функції управління підприємством і далі як регульованої державою системи, капіталізація багатства є обмеженою. Глобальна економічна система формує вищий рівень інституціоналізації бухгалтерського обліку (його регулювання та застосування), що відкриває нові можливості капіталізації багатства. Проте на цьому рівні облікове забезпечення капіталізації національного багатства отримує асиметричні прояви (на користь транснаціональних корпорацій та економік розвинених країн). І лише функціонування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту в реалізації політики сталого розвитку забезпечує в обліку «справедливу» капіталізацію національного багатства. Таке розуміння сприяє перегляду теоретичних основ обліково-інформаційного забезпечення капіталізації багатства в системах бухгалтерського обліку та національних рахунків.

❖ Ефективності облікового забезпечення капіталізації національного багатства в цілому та галузевих складових має відповідати певний рівень визначеності його функціональності, предмета та об'єктів. В управлінській функціональності бухгалтерського обліку його предметом є господарські операції, а об'єктами засоби виробництва та розрахунки. Інституціональна функціональність бухгалтерського обліку розширює об'єкти бухгалтерського обліку соціально-економічними активами і пасивами. Розгляд обліку як складової сталого розвитку розширює його предмет і на забезпечення капіталізації національного багатства та об'єкти – людським і природничим капіталом. Обґрунтування розширення змістовності

функціональності предмета і об'єктів бухгалтерського обліку дає можливість окреслити в обліковій науці та практиці методологічні й методичні шляхи трансформації бухгалтерського обліку під сучасні запити на капіталізацію національного багатства.

❖ Формування теоретико-методологічних основ обліку багатства здійснено шляхом виділення трьох базових підходів: державоформуючого, ринкового та світоглядного. Державоформуючий підхід в обліку національного багатства спирається на історію континентальної системи обліку та має державоцентричну сутність і нормативно-інструктивну форму застосування. Ринковий підхід є проявом глобальної системи обліку та має капіталоцентричну сутність і прояви у МСФЗ, НП(С)БО. Світоглядний підхід формується в методології бухгалтерського обліку сталого розвитку, має людиноцентричну сутність і потребує якісно нової стандартизації. Таке усвідомлення формує функціональні підвалини збалансованого розвитку методології бухгалтерського обліку та його узгодження з системою національних рахунків.

❖ Склад національного багатства в інтерпретації міжнародних статистичних систем, що представлений природним капіталом, людським капіталом і виробленими активами не відповідає складу активів за стандартами бухгалтерського обліку. Останні ґрунтуються на державоформуючій та ринковій методології відображення й виміру активів, що знаходяться у сфері господарського відання приватних і державних підприємств. В той же час сучасна економічна система максимально використовує природничі й людські складові національного багатства, але не відображає цього в обліку. Виявлені проблеми відображення капіталу в методології бухгалтерського обліку обмежують обліково-інформаційне забезпечення капіталізації національного багатства й обґрунтовують доцільність науково-практичних розробок з ідентифікації та облікового забезпечення капіталізації потенціалу аграрного підприємництва і сільських територій.

❖ В основі трансформації методології бухгалтерської оцінки є тренд інституціоналізації, а саме поступального зростання ролі бухгалтерського обліку в соціально-економічному просторі та ролі бухгалтерів в оцінці капіталу. Проявом цього є також використання методів та інструментарію суміжних наук і практик, зокрема

в методі оцінки і калькулювання широко використовується математичний інструментарій, у визначенні справедливої вартості – інструментарій експертної оцінки та маркетингу, у документуванні і звітності – ІТ-технології. Така трансформація обґрунтовує застосування в сучасному обліку, поряд з оцінкою активів за собівартістю та регуляторними цінами, оцінку за «справедливою» ринковою вартістю та потребою (неминучістю) формування методології оцінки за «світоглядною» вартістю й експертною вартістю при обліку і капіталізації національного багатства в інтересах прийдешніх поколінь (сталого розвитку).

❖ Система національних рахунків України побудована відповідно до правил Міжнародного стандарту Системи національних рахунків, прийнятого у 1993 р. спільно статистичною організацією Європейської Комісії, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об'єднаних Націй і Світовим банком. Вимір національного багатства в системі національних рахунків здійснюється за методологією, встановленою даним глобальним нормативним документом і базується на розрахунку ринкової вартості його складових. В бухгалтерському обліку активи підприємств і організацій ідентифікуються та вимірюються на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Порівняння облікової та статистичної методології виміру багатства виявило неузгодженість за трьома параметрами: об'єктами, методологією оцінки та звітністю, що негативно впливає на повноту й достовірність процесів капіталізації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій у складі національного багатства. Запропоноване узгодження концепцій методології виміру багатства в системах бухгалтерського обліку та національних рахунків шляхом обґрунтування гармонізації складу об'єктів обліку, вибору методології оцінки по складових багатства, узгодження фінансової та статистичної звітності, що сприятиме формуванню ефективної макроекономічної статистики для розрахунку національного багатства на основі даних бухгалтерського обліку.

❖ Існуюча натеper система бухгалтерського обліку в аграрному підприємстві має чотири організаційні прояви: агрохолдинговий, середніх, малих підприємств та товарних домогосподарств. У цих проявах оцінка активів за ринковою вартістю, як вимагає

СНР, можлива лише у великих і середніх підприємствах і лише за умови впровадження відповідної методології та методичних рекомендацій. У малих аграрних підприємствах, яких налічується 47,9 тис. од. (95% всіх сільськогосподарських підприємств за даними державної статистики) та господарствах сільського населення (близько 4 млн од, частка яких у обсязі продукції сільського господарства країни становить 30%), це питання потребує додаткового кадрового та методичного посилення. Враховуючи зазначене, концепція розвитку бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки поширює сферу свого застосування і на мале аграрне підприємництво, в тому числі й з завданнями політики капіталізації національного багатства.

❖ Розкриття потенціалу розвитку сільських територій базується на ряді автономних обліково-інформаційних систем: господарського обліку, земельно-кадастрового, бухгалтерського та бюджетного обліку. Аналіз засвідчує суттєве скорочення форм статистичної, адміністративної, відомчої звітності та її недостатність для ефективного самоврядування. Система бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування обмежена виключно питаннями виконання бюджету та не має на меті представлення потенціалу громади. Відтак відсутній облік ресурсів, що формують потенціал громади (об'єкти та суб'єкти підприємництва, людські ресурси, природно-енергетичні ресурси території, соціально-інфраструктурні об'єкти, об'єкти культурно-історичного значення). Враховуючи важливість такої інформації, метою бухгалтерського обліку на рівні територіальної громади визначено формування інформаційної бази про вартість капіталоформуючих активів території та потенціал їх використання. У контексті капіталізації ресурсного та економічного потенціалу сільських територій завдання бухгалтерського обліку полягають у виявленні, оцінці, кількісному, якісному фіксуванні складових потенціалу сільської території та їх подальшого узагальнення у звітності для включення до складу національного багатства.

❖ Серед усіх форм статистичної звітності близько 70% є звітністю, що відображає економічну діяльність. Аграрний сегмент державної статистики на сьогодні становить четверту частину усіх форм

статистичних спостережень в економіці. У цілому по країні та за галузями сформовано різні центри збору інформації (Міністерство фінансів України, Державна служба статистики України, Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна фіскальна служба України та ін.) з різноманітними методологічними запитам на підготовку суб'єктами господарювання звітних даних. Це породжує безсистемність форм звітності та їх змісту. Такий стан не тільки не відповідає Глобальній стратегії розвитку сільськогосподарської статистики, а й ігнорує потенціал вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності. Остання є ваговою складовою ефективності сільськогосподарської та сільської статистики й першоосною наповнення національних рахунків. Запропонована наукова парадигма розвитку статистики сільського господарства та сільських територій та бухгалтерського обліку націлює ці дві системи на узгоджену трансформацію і розвиток, основою якого є потреба у вимірі й капіталізації національного багатства.

❖ Сучасний стан облікового відображення фінансово-майнового стану підприємств характеризується заниженням вартості матеріальних активів; невідображенням земельного банку; недооцінкою інтелектуальної власності в балансі, відсутністю відпрацьованих методичних засад повноцінної оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що призводить до недостовірності показників фінансової результативності й незалежності. З метою вирішення цієї проблеми розроблені й апробовані процедури ідентифікації, оцінки та обліку складових потенціалу аграрного підприємництва. Запропонований методичний інструментарій включає три етапи: формування організаційного механізму ідентифікації складових потенціалу (сформована послідовність інвентаризації та єдина облікова політика щодо визнання і оцінки складових потенціалу); розробку та застосування адаптованої до специфіки сільського господарства методики їх облікової переоцінки (розроблений проєкт Порядку облікової оцінки ресурсного потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва з метою його капіталізації); впровадження в систему обліку пакета розроблених форм-розрахунків справедливої вартості (будівель – порівняльний підхід;

інвестиційної нерухомості – дохідний підхід; споруд та передавальних пристроїв – витратний підхід; об'єктів інтелектуальної власності – витратний, дохідний підходи; обладнання та транспортних засобів – порівняльний підхід; земель і права їх оренди – капіталізації рентного доходу) та відображення процедур капіталізації складових потенціалу на рахунках бухгалтерського обліку.

Апробація даного методичного інструментарію на сільськогосподарських підприємствах різних галузей (рибництво, птахівництво, садівництво) засвідчує, що при його застосуванні показники, які характеризують прибутковість діяльності зменшуються, зокрема рентабельність операційної діяльності в середньому на 11,4 %. Натомість показники, що характеризують майновий стан значно зростають: ліквідність – на 22 %, фінансова автономія на – 36 %. Запропонована ідеологія відображення в бухгалтерському обліку активів відповідає новій Концептуальній основі Міжнародним стандартам фінансової звітності.

❖ Суттєва частка національного багатства перебуває у сфері відповідальності суб'єктів державного та комунального секторів й представлена об'єктами державного і комунального майна, правами постійного користування землями державної та комунальної власності. Дослідженнями встановлено, що дана категорія суб'єктів господарювання є найменш зацікавленою в капіталізації своїх ресурсів через систему бухгалтерського обліку, що призводить до безконтрольного їх використання, корупційної недооцінки державних і комунальних об'єктів оренди й приватизації і зумовлює втрати місцевих та державного бюджетів.

З метою мінімізації негативних наслідків вищезазначеного удосконалено облікове забезпечення управління активами підприємств державного сектору, що поряд з аспектами збереження та ефективного використання майна передбачає процедури капіталізації активів. Удосконалення полягає у доопрацюванні облікової оцінки, внесенні змін до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, форми документування процедур оренди та продажу активів в механізмах публічних закупівель та уточнені процедури їх облікового відображення.

❖ Третина потенціалу сільськогосподарського виробництва та сільських територій знаходиться у віданні сільських домогосподарств. Цей сегмент економіки не охоплений бухгалтерським обліком та відповідно не може мати документального підтвердження при формуванні національних рахунків. Статистичні спостереження охоплюють лише 0,6% сукупності домогосподарств та не відображають всього різноманіття складових їх потенціалу. Відтак без відомчої аграрної статистики неможливо в повній мірі вирішити питання інформаційного забезпечення відображення та капіталізації потенціалу сільського господарства і сільських територій. У роботі обґрунтовано послідовність виокремлення та побудови сегменту відомчої аграрної статистики, яка передбачає формування нормативно-правового базису, визначення структури інституцій, відповідальних за збір і обробку інформації та їх взаємодію, методіку формування електронних реєстрів тестових господарств, організацію електронного каталогу показників, розробку плану і структури автоматизованих онлайн-обстежень та анкетувань. Запровадження відомчої аграрної статистики дозволить вирішити проблеми неповного покриття державною статистикою та відсутності у національному багатстві потенціалу господарств населення.

❖ За результатами апробації методичних підходів до капіталізації активів суб'єктів підприємництва на 16 підприємствах і установах виявлено відхилення в оцінці потенціалу від 2 до 100 разів. Така значна недооцінка наявного на балансах капіталу (без урахування природничого, людського та інтелектуального компонентів) засвідчила потребу формування концептуальних засад облікового забезпечення капіталізації потенціалу суб'єктів аграрного підприємництва. Розроблені концептуальні засади включають формування єдиної облікової політики (на рівні держави; галузі, професійних об'єднань підприємств), процедури виявлення (в т.ч. формування реєстру притаманного галузі капіталу), управління оцінкою і постановкою на баланс та постійний моніторинг коефіцієнтів капіталізації в аграрній та державній політиці. При цьому запропоновано визначати коефіцієнт капіталізації, як відношення справедливої оцінки чистих активів до їх балансової вартості. Економічний ефект запровадження пропозицій в масштабах усієї сукупності суб'єктів аграрного підприємництва, який планується досягти за

рахунок приросту національного багатства, розраховано в сумі 292,69 млрд дол. США (без урахування природничого, людського та інтелектуального компонентів).

❖ Відсутність в бюджетному обліку органів місцевого самоврядування інформації про вартість природно-ресурсних активів територіальної громади зумовлює неефективне та безконтрольне їх використання на сільських територіях, безвідповідальне землекористування великих орендарів та інші зловживання з боку посадових осіб. Розроблений організаційно-методичний механізм обліково-інформаційного забезпечення капіталізації потенціалу сільських громад, який передбачає чотири етапи реалізації. Перший етап – це ідентифікація ресурсного потенціалу за видами (рекомендовано виділяти шість видів потенціалу: фінансово-майновий, економічний, людський, природно-енергетичний, соціально-інфраструктурний; культурно-історичний). Другий етап включає розроблені методичні рекомендації щодо послідовності інвентаризації ресурсів за виділеними видами. Третій етап – розширення об’єктності й аналітичності бухгалтерського обліку, в тому числі через виокремлення у звітності даних щодо потенціалу розвитку громади. Це формує цілісну систему контролю, управління та ефективного використання потенціалу сільських територій, інформаційне забезпечення інвестиційного паспорта сільської територіальної громади (четвертий етап). Впровадження пропозицій вирішує проблему капіталізації потенціалу сільських територій в системі бухгалтерського обліку та національних рахунків.

❖ На сьогодні в Україні лише близько 3% сільськогосподарських земель та прав їх оренди й постійного користування оцінені та поставлені на баланси підприємств. За результатами проведеного анкетування бухгалтерів серед головних причин низького рівня відображення: відсутність рекомендацій з ідентифікації таких активів, можливостей з їх самостійної облікової оцінки – 98 % опитаних; висока вартість процедури експертної оцінки – 91 %; відсутність мотивації і контролю цієї проблеми зі сторони держави – 72 %; «тіньовий» супротив оцінки цих активів – 48%. Через відсутність у бухгалтерському обліку земельних активів сільськогосподарського призначення, вони не враховані й у національному Бала-

нсі активів і пасивів (експериментальний баланс). Вирішення проблеми вбачається в розробці концептуальних положень обліково-інформаційного забезпечення капіталізації вартості земель сільськогосподарського призначення у складі національного багатства. Вони включають: положення нормативно-методичного забезпечення відповідних регуляторних інституцій, застосування хмарових технологій та діджиталізацію процесу оцінки, формування системи професійних знань та компетенцій бухгалтерів і оцінювачів, відображення земельного капіталу у фінансовій та статистичній звітності. Запровадження концепцій на державному рівні забезпечить постановку на баланси суб'єктів господарювання земельних активів і їх включення до складу національного багатства через фінансову звітність.

Відсутність обліку земель сільськогосподарського призначення та інших природничих активів країни на національних рахунках значно погіршує рейтингову оцінку України у світовій статистиці, штучно занижує її інвестиційний потенціал. Труднощі в запровадженні такого обліку перш за все пов'язані з обліковою оцінкою цього ресурсу і чіткою ідентифікацією прав власності на нього. Запропоновано підхід до галузевої облікової оцінки на основі агрегації методик (натепер – капіталізації рентного доходу) та формування хмарової сукупності інформації для її використання надалі бухгалтерами підприємств через централізований обліковий портал. Попередня апробація підходу засвідчила, що на відміну від розрахунків, які застосовуються нині (в операціях застави, купівлі-продажу), «портальний» підхід враховує більше факторів, у тому числі природну цінність і родючість ґрунтів. У цілому при застосуванні запропонованої методики щодо всієї ріллі України вартість її відображення в системі бухгалтерського обліку та національних рахунків складала б станом на початок 2020 року 24,52 млрд дол. США (на даний час у фінансовій звітності ці активи були відображені лише в сумі 0,15 млрд дол. США).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрний сектор України на шляху до євроінтеграції / За ред. д-ра екон. наук О. М. Бородіної. Ужгород: Іва, 2006. 496 с.
2. Амбросов В. Я. Переход к рыночным земельным отношениям. *Стратегії реалізації земельної реформи*. 2011. № 1. С. 39-41.
3. Аналітичний звіт Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів «Fair Value». URL: <http://www.accaglobal.com/?view=ACCA>
4. Артёмов І. В. Проблеми і перспективи входження України в Європейський Союз. Ужгород: Ліра, 2007. 384 с.
5. База земельних ресурсів EVOLAND. URL: <https://evo.land/ru/for-sale>
6. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): монографія. К.: Київ. нац. торг-екоп. ун-т, 2004. 759 с.
7. Барановський О. І. Фінансова безпека: монографія. К.: Фенікс, 1999. 338 с.
8. Бездушна Ю. С. Вартісна концепція в посиленні фінансової безпеки підприємств: теоретичний базис. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності», 10-12 грудня 2015 р. Кременчук : Вид-во КрНУ, 2015. С. 622-623.
9. Бездушна Ю. С. Галузеві фактори вартості підприємства та їх облікове узагальнення. *Аграрний вісник Причорномор'я. Збірник наукових праць. Серія: економічні науки*. 2012. Вип. 65. С. 28-32.
10. Бездушна Ю. С. Застосування моделей собівартості та справедливої вартості активів у фінансовій звітності: міжнародні та національні підходи. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 2. С. 39-42.
11. Бездушна Ю. С. Інвентаризація ресурсного та економічного потенціалу територіальних громад як передумова зростання їх інвестиційної привабливості. *Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ: збірник тез доповідей IV Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 березня 2020 р. Херсон : ДВНЗ «ХДАУ», 2020. С. 64-66.*
12. Бездушна Ю. С. Інституційне забезпечення оцінки та обліку сільськогосподарських земель в Україні. *Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей*

І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.: м. Київ) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. С. 12-17.

13. Бездушна Ю. С. Інформаційне забезпечення управління в аграрному секторі економіки: стан та перспективи удосконалення. *Облік і фінанси*. 2017. № 4(78). С. 6-12.

14. Бездушна Ю. С. Інформаційне забезпечення управління ресурсами територіальних громад. Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Управлінська діяльність: досвід, тенденції та перспективи» : збірник наукових праць. Харків : ХНУБА, 2020. С. 258-260.

15. Бездушна Ю. С. Концептуальні моделі оцінки та бухгалтерського обліку прав користування сільськогосподарськими землями. *Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін*: матеріали міжнар. наук. практ. Інтернет-конф. 18-19 квітня 2013 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. Тернопіль: Крок, 2013. С. 233-235.

16. Бездушна Ю. С. Концепція справедливої вартості: досвід застосування економічно розвинутими країнами. Збірник тез доповідей Одинадцятої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації». Тернопіль : Тернопільський національний економічний університет, 2014. С. 269-271.

17. Бездушна Ю. С. Методичні основи обліку земель в державному секторі АПК. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С. 16-19.

18. Бездушна Ю. С. Методологія обліку і оцінки фінансових інструментів та її застосування аграрними підприємствами. *Аграрний вісник Причорномор'я. Збірник наукових праць. Серія: економічні науки*. 2010. Вип. 53. С. 18-23.

19. Бездушна Ю. С. Міжнародні стандарти фінансової звітності як засіб підвищення конкурентоспроможності аграрного сектору економіки України. *Підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках*: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції,

13-14 червня 2013 р., Одеський державний аграрний університет, м. Одеса. Одеса: Лерадрук, 2013. С. 15.

20. Бездушна Ю. С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 2. С. 17–20.

21. Бездушна Ю. С. Облік в сімейних фермах: стан та мотивація до запровадження. *Актуальні проблеми сьогодення у сфері фінансів, обліку та аудиту*: тези доповідей інтернет-конференції, 24-25 травня 2018 р. Хмельницький : ХКТЕІ, 2018. С. 31-33.

22. Бездушна Ю. С. Обліково-інформаційне забезпечення ефективного управління земельними ресурсами. *Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції* : збірник матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (24 листопада 2017 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Ю. С. Бездушна. К. : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 16-20.

23. Бездушна Ю. С. Перспективи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку: міжнародний аспект. *Шляхи реалізації завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України*. VI Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «ІАЕ» 14 травня 2010 р., : зб. тез та виступів / відпов. за вип. В. М. Жук. К. : ННЦ ІАЕ, 2010. С.170-173.

24. Бездушна Ю. С. Посилення фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств: фінансово-майновий аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 1(63). С. 8-12.

25. Бездушна Ю. С. Про роль фінансової звітності у формуванні макроекономічних показників розвитку України. *Сталий розвиток соціально-економічних систем* : матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (14 травня 2019 р. ; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К. : ТОВ «ВІПО», 2019. С. 105-107.

26. Бездушна Ю. С. Прогноз зростання капіталізації аграрних підприємств та роль бухгалтера в цьому процесі. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти* : матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 18-20 березня 2020 р. Львів : ЛНАУ, 2020. С.267-269.

27. Бездушна Ю. С. Прогноз розвитку обліково-інформаційної системи в короткостроковій перспективі. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-*

орієнтованій системі управління підприємством : матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 31 березня 2020 року. Полтава, 2020. С. 24-25.

28. Бездушна Ю. С. Ринкова капіталізація підприємства: сутність та механізми розрахунку. V Міжнародна конференція *«Актуальні питання управління сталим розвитком у сучасному суспільстві: проблеми та перспективи»*, м. Кременчук, 20-21 жовтня 2016 р. Кременчук : Вид-во КрНУ, 2016. С. 26-28.

29. Бездушна Ю. С. Розвиток аграрного та макроекономічного аспекту інтегрованої звітності. Міжнародна наукова конференція *«Розвиток інтегрованої звітності підприємств»* (4-5 жовтня 2019 року, м. Житомир). Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 17-19.

30. Бездушна Ю. С. Роль бухгалтерського обліку у формуванні показників фінансової безпеки аграрної галузі. *Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики*: збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції (26-27 вересня 2013 р. ; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. С. 201-206.

31. Бездушна Ю. С. Роль галузевих стандартів бухгалтерського обліку у формуванні показників фінансової безпеки. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні* : матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів та студентів (м. Ірпінь, 24 лютого 2016 р). Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2016. С. 18-21.

32. Бездушна Ю. С. Соціальний вимір економічної статистики в сільському господарстві. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П. О., проф. Бачинський В. І.]. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. С. 24-26.

33. Бездушна Ю. С. Стан та перспективи розвитку системи статистичної звітності в Україні. *Розвиток бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки: тенденції та перспективи сучасного етапу* : матеріали XII

Міжнар. наук.-практ. конф. (16 квітня 2020 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Ю. С. Бездушна. К. : ННЦ «ІАЕ», 2020. С. 60-64.

34. Бездушна Ю. С. Теоретико-організаційні передумови удосконалення оцінки активів в бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент»*. 2018. № 30. С. 111-114.

35. Бездушна Ю. С. Теоретичні засади вартісноорієнтованого управління. III Міжнародна науково-практична конференція «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки». м. Луцьк, 08 жовтня 2016 р. Луцьк : Вид-во РВВ Луцького НТУ, 2016. С. 21-24.

36. Бездушна Ю. С. Фінансово-майнові аспекти зростання інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств в умовах глобалізації. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*. 2013. Вип. 2/2013. С. 178-183.

37. Бездушна Ю. С. Фінансово-майнові аспекти підвищення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств в умовах євроінтеграції. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2014. Т. 19. Вип. 3. С. 204-208.

38. Бездушна Ю. С. Щодо необхідності формування системи обліку в сімейних фермах. *Екологічні та соціальні аспекти розвитку економіки в умовах євроінтеграції* : тези доповідей VII-ї Всеукраїнської науково-практичної конференції 20-22 травня 2020 р. / за ред. І. О. Мельник та ін. Комп'ютерний дизайн О. Буганов. Миколаїв, 2020. С. 399-400.

39. Бездушна Ю. С., Гершман Ю. В. Удосконалення процедур контролю нарахування та сплати податків агропідприємствами. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019, № 6. Т. 2, 307-311.

40. Бездушна Ю. С., Микульський В. С. Автоматизація управлінського обліку: актуальність та перспективи. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. № 6(17). С. 631-635.

41. Бездушна Ю. С., Микульський В. С. Прискорення процесів діджиталізації в обліку: рекомендації в період карантину. Матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні

проблеми теорії та практики менеджменту» (Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса, 28 травня 2020). Одеса : ОНПУ, 2020. С. 100-102.

42. Бездушна Ю. С., Наберухін В. А. Моделювання вартості об'єктів інтелектуальної власності як стимул до їх комерціалізації. *Науковий вісник УжНУ. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. № 19. С. 9-14.

43. Бездушна Ю. С., Столярчук Н. М. Облік інтелектуальної власності як засіб підвищення інвестиційної привабливості. *Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. Серія Економічні науки*. 2013. № 5(254). С. 144-149.

44. Бездушна Ю. С. Методологія обліку і оцінки фінансових інструментів та її застосування аграрними підприємствами. *Аграрний вісник Причорномор'я. Збірник наукових праць. Серія: Економічні науки*. 2010. Вип. 53. С. 18-23.

45. Бездушная Ю. С. Междисциплинарная связь бухгалтерской и финансовой науки. International Scientific Conference «*Topical Issues of Science and Education*» (July 17, 2017, Warsaw, Poland. Founder: RS Global S.z O.O., Research and Scientific Group Warsaw, Poland. P. 12-15.

46. Бездушная Ю. С. Финансовая отчетность: угроза финансовой безопасности или средство ее усиления. *Экономические и организационные проблемы управления в современных условиях: материалы заочной межвузовской научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава* / под ред. В. М. Панченко, Н.А.Кулагиной. Брянск : БГТУ, 2014. С. 48-53.

47. Бжезинский Зб. Великая шахматная доска. М.: Международные отношения, 2000. 280 с.

48. Бистряков І., Пилипів В., Луців О. Капіталізація природних ресурсів: механізми залучення інвестицій у сталий розвиток. *Економіст*. 2013. № 10. С. 38-41.

49. Бистряков І. К., Микитенко В. В. Управління природно-ресурсними активами в системі стратегічного потенціалу економіки. *Економіка, управління, інновації: Електронне наукове фахове видання. Серія: Економічні науки*. Житомир, вид-во Житомирського державного університету ім. І. Франка, 2018. Випуск № 2 (25). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2017_2_8

50. Бистряков І. К., Сундук А. М. Фінансово-економічні аспекти ефективного природокористування. *Національні економічні стратегії розвитку в глобальному середовищі*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 13 квітня 2017 р. К.: Вид-во Національного авіаційного університету “НАУ-друк”, 2017. С. 27–29.

51. Бланк И. А. Управление финансовой безопасностью предприятия. К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. 784 с.

52. Бобух І. М. Пропорції та перспективи формування національного багатства України: монографія / НАН України; Ін-т екон. та прогноз. К., 2010. 372 с.

53. Бородіна О. М. Економічна оцінка природних ресурсів. *Енциклопедія сучасної України*: електронна версія [веб-сайт] / гол. редкол.: І. М. Дзюба, А. І. Жуковський, М. Г. Железняк та ін.; НАН України, НТШ. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2009. URL: https://esu.com.ua/search_articles.php?id=18780 (дата звернення: 12.08.2021)

54. Бубнова А. В. Повышение инвестиционной привлекательности корпораций в условиях рыночной капитализации: автореф. дис канд. экон. наук: 08.00.05 / Иркутский государственный университет путей сообщения. Иркутск, 2006. 23 с.

55. Бутинець Ф. Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація? *Вісник ЖДТУ*. 2003. Вип. 2 (24). С. 3. (Серія «Економічні науки»).

56. Бутнік–Сіверський О. Б. Економіка інтелектуальної власності. К.: Ін–т. інтел. власн. і права, 2004. 296 с.

57. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: використання державного майна / за ред. Лузана Ю. Я., Гаврилюка В. М., Бездушної Ю. С. Київ: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 152 с.

58. Бухгалтерський облік інноваційної діяльності та об'єктів інтелектуальної власності в науково-дослідних установах: Практичний посібник / Жук В. М., Бездушний П. М., Бездушна Ю. С. та ін.; за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права та оцінки», 2013. 194 с.

59. Большая советская энциклопедия. – Т. 11. – третье издание. – М.: Изд-во «Советская энциклопедия», 1973. – 608 с.

60. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (ред. станом на 01.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

61. Валовий внутрішній продукт України (2018). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/>

62. Ван дер Вее. История экономических учений. М., 1995.

63. Велш Глен А., Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О. Мініна, О. Ткача. К.: Основи, 1997. 943 с.

64. Вернадський В. Биосфера и ноосфера. Москва: Айрис-Пресс, 2013. 576 с.

65. Витрати на виробництво продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2016 рік. Статистичний бюлетень. Київ: Державна служба статистики України, 2017. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2017/bl/06/bl_vt_sg_2016.zip

66. Гадзало Я. М., Гладій М. В., Саблук П. Т., Лузан Ю. Я. Розвиток аграрної сфери економіки в умовах децентралізації управління в Україні. К.: Аграрна наука, 2018. 328 с.

67. Гадзало Я. М., Жук В. М. Наукові основи розвитку аграрного підприємництва та сільських територій за селозберігаючою моделлю (наукова доповідь). К.: ННЦ ІАЕ, 2015. 40 с.

68. Гайдуцький А. П. Інвестиційна конкурентоспроможність аграрного сектора України. К.: Нора-Друк, 2004. 247 с.

69. Гайдуцький П. І., Стельмашук А. М. Земля: власність, оренда, рента. Київ: Урожай, 1994. 184 с.

70. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності : Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін.]; за ред. В. М. Жука. Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. С. 57-65.

71. Глобальная стратегия совершенствования сельскохозяйственной и сельской статистики. URL: http://www.fao.org/docrep/016/a_m082r/am082r.pdf

72. Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства: монографія. К.: КНЕУ, 2012. 305 с.

73. Гнилицька Л. В., Чалий І. Г., Гордієнко Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління фінансово-економічною безпекою суб'єктів господарювання будівельної галузі та

житлово-комунального комплексу України: монографія. Харків: Фактор, 2012. 536 с.

74. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

75. Голуб Н. О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.

76. Горіна М., Самохвалов В. Как «заставить рабо тать» концепцию управления стоимостью в вашей компании. URL: <http://www.strategic-line.ru/index.files/Page46.htm>

77. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: монографія. К.: КНЕУ, 2008. 224 с.

78. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

79. Гохшанд А. Нематериальные активы России. Опыт оценки. *ИС. Промышленная собственность*. 2005. №5. С. 34-42.

80. Гривківська О. В. Теоретичні підходи до визначення фінансової безпеки сільського господарства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 4(107). С. 160-165.

81. Гринчук Ю. С. Управління формуванням та використанням виробничо-ресурсного потенціалу аграрних підприємств: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... наук. ступеня д.е.н.: спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). Миколаїв: Миколаївський національний аграрний університет, 2016. 38 с.

82. Гудзь Е. Е. Финансовая безопасность агроформирований в условиях кризисных деформаций экономического пространства Украины: диагностика экономических возможностей. URL: <http://economyar.narod.ru>

83. Давидюк Т. В., Замула І. В., Легенчук С. Ф. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: монографія / під. заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2009. 480 с.

84. Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру. URL: <http://land.gov.ua/za-ostannii-rik-derzhavni-zemli-zdavalysia-v-orendu-vdvichi-dorozhche-nizh-pryvatni/>
85. Державний борг України (2009-2019). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/>
86. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія. К.: КНЕУ, 2008. 288 с.
87. Дипаза С. А. (младший), Экклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. Москва: Альпина Паблишер, 2003. 211 с.
88. Добряк Д. С., Тихонов А. Г., Гребенюк Н. В. Теоретичні засади сталого розвитку землекористування у сільському господарстві: монографія. Київ: Урожай, 2004. 134 с.
89. Довідник економіста сільськогосподарського підприємства / [Лупенко Ю. О., Захарчук О. В., Пугачов М. І. та ін.]; за ред. Ю. О. Лупенка та О. В. Захарчука. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2018. 600 с.
90. Драпиковський О. І., Іванова І. Б. Оцінка земельних ділянок. Київ: Принт-Експрес, 2004. 296 с.
91. Егерев И. А. Стоимость бизнеса: Искусство управления: Учеб. пособие. М.: Дело, 2003. 480 с.
92. Економічна оцінка природного багатства України: [монографія] / за заг. ред. акад. НАН України, д.е.н., проф. Пирожкова С. І.; акад. НААН України, д.е.н., проф. М. А. Хвесика. К.: ДУ ІЕПСР НАН України, 2015. 396 с.
93. Експерти обговорили «за круглим столом» проблеми оцінки результативності галузі сільського господарства за підсумками 2015 року. URL: <http://www.iae.org.ua/presscentre/archnews/1736--l-r-2015-.html>
94. Ендовицкий Д. А., Бабушкин В. А. Анализ капитализации публичной компании и оценка ее инвестиционной привлекательности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 21.
95. Ернязова А. А. Основные направления совершенствования бухгалтерской системы в Республики Казахстан. URL: http://journal.seun.ru/J2004_1R/Economy/erniyazova.doc
96. Есипова Э. Ю. Система национальных счетов: краткий курс: учебное пособие. Москва: Финансы и статистика, 2009. С. 93.

97. Єрмошенко М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія запобігання. К.: Київ. нац. тог-екон. ун-т, 2001. 309 с.

98. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності: монографія. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. 400 с.

99. Жизнєв Б. Інтелектуальна власність у роботі підприємства. *Інтелектуальний капітал*. 2004. №1. С. 26-29.

100. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.

101. Жук В. М. Здобутки науково-практичної школи з бухгалтерського обліку в сільському господарстві. *Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2006. Випуск 2(5). С. 141-154.

102. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. 648 с.

103. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: наукова доповідь. К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2008. 83 с.

104. Жук В. М. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.

105. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Капіталізація національного багатства України: землі сільськогосподарського призначення : наукова доповідь. Київ: ЦП «Компринт», 2019. 40 с.

106. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України: наукова доповідь. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2019. 40 с.

107. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства та забезпеченні сталого розвитку України. *Економіка АПК*. 2019. № 4. С. 6-21.

108. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Облік та оцінка земельного потенціалу України у світовій статистиці: глобальні перспективи

та застереження. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 4(90). С. 155-160.

109. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Пріоритетні підходи до оцінки земельних активів у сільському господарстві. *Економіка природокористування і сталий розвиток*. 2020. № 7(26). С. 68-76.

110. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Соціально-економічна місія бухгалтерів у вирішенні «земельного питання» в Україні. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи* / зб. наук. праць (12 квітня, 2019 р.) / наук. ред. В. С. Лукач. Ніжин, 2019. С. 47-50.

111. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Вдовенко О. С. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 32-38.

112. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Капіталізація національного багатства України: вартість земель сільськогосподарського призначення: наукова доповідь. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2019. 48 с.

113. Жук В. М. Інтегрована звітність: історія та перспективи розвитку в Україні. Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання: Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри обліку і оподаткування / за заг. ред. д. е. н., доц. Сокола О.Г. – Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2020. 268 с. – С. 218-227.

114. Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. Реформування державної статистики в Україні: стан та перспективи. *Облік і фінанси*. 2016. № 4(74). С. 25-33.

115. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Методика оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2008. 73 с.

116. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект. Монографія. К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2018. 408 с

117. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.

118. Жук В. М. Обіг земель сільськогосподарського призначення в селозберігаючій моделі аграрного устрою України: наукова доповідь. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2017. 96 с.

119. Жулавський А. Ю., Гордієнко В. П. Природно-ресурсний потенціал регіону в системі економічних відносин. *Ефективна економіка*. 2013. № 8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_22

120. З 1 січня 2019 року набуває чинності загальнонаціональна (всеукраїнська) нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів. – Головне управління Держгеокадастру в Одеській області. URL: <http://odeska.land.gov.ua/z-1-sichnia-2019-roku-nabuvaie-chynnosti-zahalnonatsionalna-vseukrainska-normatyvna-hroshova-otsinka-zemel-silskohospodarskoho-pryznachennia-za-mezhamy-naselenykh-punktiv/>

121. Загальний класифікатор "Галузі народного господарства України", затв. наказом Міністерства статистики України від 24.01.1994 р. № 21. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 1994 –2021.

122. Загальнонаціональна (всеукраїнська) нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення. URL: <https://ngo.land.gov.ua/uk/>

123. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.

124. Замула І. В., Осадча Т. С. Природна рента як об'єкт бухгалтерського обліку та оподаткування. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, березень 2018. № 8(36). С. 95–98. DOI: 10.25264/2311-5149-2018-8(36)-95-98

125. Замула І., Осадча Т., Травін В. Інформаційне забезпечення розподілу природної ренти на мікроекономічному рівні відповідно до положень концепції стійкого розвитку. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки*. 2017. № 1. С. 20-25.

126. Запасна Л. С., Воронков Д. К. Вплив чинників на формування ринкової вартості промислового підприємства. *Вісник ДонТУ ім. М.Туган-Барановського Серія: Економічні науки*. 2008. №4 (40). С. 76-81.

127. Застосування МСФЗ та МСБО в умовах євроінтеграційних процесів : посібник / [Жук В. М., Шерстюк О. Л. та ін.] ; за ред. Шерстюка О. Л. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. 126 с.
128. Заяць В. М. Розвиток ринку сільськогосподарських земель: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2011. 390 с.
129. Зведений бюджет України. (2019). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/>.
130. Звіт Державного департаменту інтелектуальної власності. URL: <http://www.sdip.gov.ua/ukr/about/statistic/>
131. Звітність сільськогосподарських підприємств / Ю. Я. Лузан, В. М. Гаврилюк, Ю. С. Рудченко та ін. Київ: Юр-Агро-Веста, 2009. 224 с.
132. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768–ІІІ. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>
133. Золотовалютні резерви України (2009-2019). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/assets/>
134. Золотовалютный мираж Украины – резервы НБУ на бумаге выглядят весомее, чем в реальности. URL: <https://vesti-ukr.com/strana/320605-zolotovaljutnyj-mirazh-ukrainy-rezervy-nbu-na-bumahe-vyhljadjat-vesomee-chem-v-realnosti>
135. Интернет страницы территориальных органов Госземagentsства. URL: http://zemreszak.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1385:2016-05-16-10-11-44&catid=2:2010-10-20-19-51-05&Itemid=1
136. Інвестиційна привабливість аграрно-промислового виробництва регіонів України / П. Т. Саблук, М. І. Кісіль, М. Ю. Коденська та ін.; За ред. М. І. Кісіля, М. Ю. Коденської. К.: ННЦ ІАЕ, 2005. 478 с.
137. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затв. Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0459-00>
138. Інструкція з ведення погосподарського обліку в сільських, селищних та міських радах, затвердженій наказом Державної служби статистики України від 11.04.2016 р. № 56. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0689-16>

139. Інструкція з ведення погосподарського обліку в сільських, селищних та міських радах: затверджена наказом Державного комітету статистики України від 08.12.2010 р. № 491 (втратила чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0009-11#Text>

140. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. Том 4. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування: науково-практ. видання / Бутнік–Сіверський О. Б., Гавриленко О. П., Довгий С. О., Жаров В. О., Жуков В. І. За ред. О.Д. Святоцького. К.: Видавничий Дім "Ін Юре", 1999. 350 с.

141. Казанцева С. А. Проблемы определения факторов, влияющих на формирование стоимости предприятия. *Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. заоч. науч. конф.* (г. Москва, апрель 2011 г.). М.: РИОР, 2011. С. 183-188.

142. Камінська Т. Г., Краєвський В. М. Трансривневі обліково-інформаційні системи індикативного управління сільськогосподарським підприємством. *Міжнародний науковий журнал "Інтерна-ука". Серія : Економічні науки.* 2017. № 1. С. 51-56.

143. Камышникова Э. В. Методы формирования комплексной оценки уровня экономической безопасности предприятия. *Актуальні проблеми економіки.* 2009. №12 (102). С. 87-91.

144. Кваша С. М. Земельні відносини в контексті моделей розвитку сільського господарства України. *Економіка АПК.* 2009. № 3. С. 54-57.

145. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: [пер. с фр., англ. и нем.] / предисл. П. Н. Клюкин. [Юбилейн. изд.]. Москва: Эксмо, 2008. 1199 с.

146. Кісіль М. І. Стратегічні напрями інвестиційного забезпечення розвитку сільського господарства. *Економіка АПК.* 2012. №9. С. 36–39. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpstdau/2012_2_4/18-4-32.pdf

147. Класифікація видів цільового призначення земель, затв. наказом Державного комітету України із земельних ресурсів від 23.07.2010 р. № 548. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1011-10>

148. Класифікація інституційних секторів економіки України, затв. наказом Державної служби статистики України від 03.12.2014 р. № 378. Статистичний класифікатор України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0378832-14>

149. Клиновий Д., Рогов П., Бистряков І. Забезпечення сталості та безпеки просторового розвитку України в умовах глобальних викликів. *Social development and Security*, Vol. 6, No. 4. 2018. Р. 39–53.
150. Клокар О. О. Формування інвестиційних ресурсів агропромислового виробництва. *Економіка АПК*. 2012. № 10. С. 90-95.
151. Комплексна економічна оцінка природних ресурсів : [монографія] / за ред. М. Л. Хвесика. Київ: ДУ ІЕПСР НАН України. С. 234-247.
152. Концепція розвитку сільських територій: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.09.2015 р. № 995-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995-2015-%D1%80>
153. Корінько М. Д., Тітаренко Г. Б. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: монографія. К.: Видавництво: ТОВ “Клякса”, 2009. 472 с.
154. Коупленд Т., Коллер Т., Муррін Д. Стоимость компаний: оценка и управление. М.: Олимп-бизнес, 1999. 565 с.
155. Коупленд Т., Коллер Т., Муррін Дж. Стоимость компаний: оценка и управление / 3-е изд., перераб. и доп.; Пер.с англ. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. 576 с.
156. Краєвський В. М. Облік аграрного потенціалу національного багатства: [монографія]. К.: Видавництво «Вик Принт», 2015. 440 с.
157. Краєвський В. М. Відповідність статистичних класифікацій як передумова побудови економічних рахунків сільського господарства. *Агросвіт*. 2011. № 3. С. 16-18.
158. Коефіцієнт Тобіна [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ru.wikipedia.org>.
159. Краєвський В. М. Обліково-інформаційні системи формування національного багатства України: автореф. дис. ... наук. ступеня д.е.н.: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”, 2017. 38 с.
160. Крופивко М. М. Основні шляхи стимулювання розвитку господарств населення та їх інвестиційного забезпечення. *Економіка АПК*. 2012. № 6. С. 23-30.

161. Крупка Я. Д. Капітал і капіталізація: теоретичне обґрунтування та подання в системі обліку і звітності. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.12. С. 158-166.
162. Круш П. В., Поліщук С. В. Оцінка бізнесу: Навч. посібн. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 264 с.
163. Крыганов К. Приживется ли справедливая стоимость в России? URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002189>
164. Крюкова І. О. Обліково-аналітична підтримка управління соціальним інвестуванням у сільському господарстві. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 636-643.
165. Левандівський О. Т. Економічна оцінка природних ресурсів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2010. № 2. С. 92-96.
166. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.
167. Леонтьева Е. В. Рыночная капитализация как индикатор инвестиционной привлекательности организации. URL: <http://www.lerc.ru/?part=bulletin&art=48&page=3>
168. Лещух І. В. Методичний підхід до оцінювання ендогенного інвестиційного потенціалу об'єднаних територіальних громад. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84) С. 159-163.
169. Лупенко Ю. О. Коментар Російському інформаційному агентству Накануне.RU. URL: <http://iae.faaf.org.ua/>
170. Лупенко Ю. О., Лупенко Є. І. Фінансування інвестицій у сільськогосподарське виробництво. *Економіка АПК*. 2010. № 10. С. 122-125.
171. Лупенко Ю., Ходаківська О. Наукові засади запровадження ринкового обігу земель сільськогосподарського призначення. *Економіка АПК*. 2016. № 12. С. 5-15.
172. Макроекономіка. Навчальний посібник О. Г. Бакланова (тема 3); В.Д. Мужайло, О. О. Брагарник (тема 2); С. О. Даниліна / За загальною редакцією д.е.н, проф. Михайла Івановича Зверькова.
173. Максимова Н. Майнові права інтелектуальної власності як внесок до статутного капіталу. *Інтелектуальна власність*. 2007. № 5. С. 35-39.

174. Малиновський А. С. Підсумки роботи Конгресу вчених економістів-аграрників центрального регіону. *Економіка АПК*. 2009. №3. С. 26.

175. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

176. Манцуров І. Реформувати не можна знищити. Громадська спілка "Економічний дискусійний клуб". URL: <http://edclub.com.ua/blog/reformuvaty-ne-mozhna-znyshchyty>

177. Маринченко О. О. Бухгалтерський облік в аграрних холдингових формуваннях: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ: ЦП «Компринт», 2017. 20 с.

178. Маринченко О. О. Бухгалтерський облік в аграрних холдингових формуваннях: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2017. 162 с.

179. Маркевич Т. В. Забезпечення інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2011. № 9. С. 89-94.

180. Маркс К. Капітал. Критика политической экономии, т.2 Книга II: Процесс обращения капитала / К.Маркс. – М.: Политиздат, 1974. – 648 с.

181. Мендрул О. Г. Управління вартістю підприємств: монографія. К.: КНЕУ, 2002. 272 с.

182. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-p>

183. Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 16.11.2016 р. № 831. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/831-2016-p>

184. Методика оцінки вартості й бухгалтерського обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності в наукових установах УААН / В. П. Ситник, П. Т. Саблук, С. М. Кваша та ін. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 73 с.

185. Методика оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві / Жук В. М.,

Замлинський В. А., Бездушна Ю. С. та ін. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 3. С. 4–22.

186. Методика розрахунку орендної плати за державне майно, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.04.2021 р. № 630. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/630-2021-p#Text>

187. Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, приказ Государственного патентного комитета Республики Беларусь от 17 апреля 1998 г. № 20. URL: http://www.metolit.by/imc_ysb/t_10.php

188. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: навчальний посібник / Дехтяренко Ю. Ф., Лихогруд М. Г., Манцевич Ю. М., Палеха Ю. М. Київ: Профі, 2007. 624 с.

189. Методичні рекомендації з аналізу господарської діяльності сільськогосподарських підприємств : практичний посібник / [Стецюк Л. С., Жук В. М., Бездушна Ю. С. та ін.] ; Київ: ННЦ «ІАЕ», 2018. 44 с.

190. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку інноваційної діяльності в науково-дослідних установах / за ред. В. М. Жука [Бездушна Ю. С., Жук В. М., Жук Н. Л., Мельничук Б. В., Столярчук Н. М.]. Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. 86 с.

191. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту, затв. наказом Укрзалізниці від 31.01.2003 р № 29-ЦЗ. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2003 –2021.

192. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах / Жук В. М., Бездушна Ю. С. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 2. С. 107-123.

193. Методичні рекомендації з інвентаризації активів та ресурсного потенціалу територіальних громад / [Жук В. М., Бездушна Ю. С. та ін.]. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2020. 86 с.

194. Методичні рекомендації з облікового забезпечення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.]; Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. 48 с.

195. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / Жук В. М., Бездушна Ю. С., Гузар Б. С. та ін. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 1. С. 5-22.

196. Методичні рекомендації з підготовки та оприлюднення підприємствами річних звітів—брошур з метою залучення інвестицій та підвищення рівня корпоративного управління [В. М. Жук, Ю. С. Рудченко, Б. В. Мельничук, Н. Л. Жук та ін.] / за ред. Жука В. М. *Облік і фінанси АПК*. 2006. №11. С. 4.

197. Методичні рекомендації щодо відображення в обліку землі та прав постійного користування земельними ділянками бюджетними установами та державними комерційними підприємствами / Ситник В. П., Кваша С. М., Бездушна Ю. С. та ін. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 1. С.4-15.

198. Методичні рекомендації щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки, затв. наказом Держкомстату від 12.12.2008 р. № 498. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0498202-08>

199. Методичні рекомендації розрахунку рівня тіньової економіки, затв. наказом Міністерства економіки України від 18.02.2009 р. № 123. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0123665-09#Text>

200. Методологічні положення щодо складання балансів активів і пасивів, затв. наказом Держкомстату від 10.12.2010 р. № 504. URL: http://csv2.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2010/504/metod.htm

201. Методологічні положення щодо складання рахунку переоцінки. Державний комітет статистики України, 2005. URL: http://ukrstat.org/uk/metod_polog/s_nac_r/nac_8.htm

202. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

203. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

204. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text

205. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text

206. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text
207. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text
208. Міжнародні стандарти – це крок уперед, відзначають у глобальній бухгалтерській організації. URL: <http://www.kreschatic.kiev.ua/ua/3442/news/1234778350.html>
209. Міжнародні стандарти оцінки 2011. Переклад з англійської УТО. К.: Аванпост-Прим, 2012. 144 с.
210. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік). URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962
211. Могилова А. Ю. Капіталізація підприємств: теорія і практика. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(1.1). С. 219-227.
212. Мойсеєнко І. П., Демчишин М. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №10 (100). С. 239-244.
213. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с. англ. под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, Юнити, 1999. 663 с.
214. Національна парадигма сталого розвитку України / за заг. ред. акад. Б. Є. Патона. Вид. 2-ге, переробл. і доповн. К.: Державна установа «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України», 2016. 72 с.
215. Національний стандарт оцінки № 2 "Оцінка нерухомого майна" затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. N 1442 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF#Text>
216. Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності», затв. наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 р. № 375. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2005 – 2021.
217. Національний стандарт оцінки № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: затв. Постановою Кабінету Міністрів

України від 03.10.2007 р. № 1185. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-п>

218. Національний стандарт оцінки 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів», затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. № 1655. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/56644621>

219. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: Навчальний посібник / за ред. Жука В.М., Рудченко Ю.С. Київ: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2008. 250 с.

220. Нестерчук Ю. О., Улянич Ю. В. Розвиток капіталізації сільськогосподарських підприємств : монографія. Умань: видавець «Сочінський», 2013. 204 с.

221. Нормативно-облікове забезпечення використання державного майна бюджетними установами: науково-практичне видання / Жук В. М., Метелиця В. М., Бездушна Ю. С. та ін. ; за ред. Жука В. М., Метелиці В. М. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права та оцінки», 2013. 190 с.

222. Нормативно-облікове забезпечення використання державного майна: навчальний посібник / Жук В. М., Жук Н. Л., Бездушна Ю. С. та ін. ; за ред. Жука В. М., Жук Н. Л. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права та оцінки», 2013. 200 с.

223. Облік витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції : посібник / [Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. та ін.] ; за ред. Мельничука Б. В., Панадія О. П. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2017. 144 с.

224. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності / Жук В. М., Жук Н. Л., Бездушна Ю. С. та ін. ; за ред. В. М. Жука. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2012. 188 с.

225. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН: практ. посібн. / А. М. Третяк, В. К. Ярмолицький, В. М. Жук та ін. К.: Аграрна наука, 2006. 276 с.

226. Облік і оцінка земель сільськогосподарського призначення і прав їх оренди : посібник / [Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та ін.] ; за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С., Мельничука Б. В. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2018. 120 с.

227. Облік об'єктів інтелектуальної власності та прав користування у складі нематеріальних активів / Жук В. М., Бездушна Ю. С.,

Жук Н. Л. та ін. ; за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. 188 с.

228. Облік основних засобів в ринкових умовах: навч. пос. / Жук Н. Л., Волошина О. В., Бездушна Ю. С. ; за ред. Н. Л. Жук. Київ: Всеукраїнський інститут права і оцінки, 2011. 286 с.

229. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / за ред. Жука В. М. Київ: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. 368 с.

230. Облікова політика підприємства / Ю. Я. Лузан, В. М. Гаврилюк, Ю. С. Рудченко та ін.; за ред. Лузана Ю. Я., Гаврилюка В. М. Київ: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

231. Облікова політика Укрзалізниці, затверджена Наказом Укрзалізниці № 17-Ц від 19.01.2000 р. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2000 –2021.

232. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / [В. М. Жук, Б. В. Мельничук, Ю. С. Бездушна та ін.]; За ред. В. М. Жука. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. 88 с.

233. Обліково-аналітичне забезпечення й оподаткування розвитку суб'єктів агробізнесу та сільських територій: [колективна монографія] / за заг. Ред. Мармуть Л. О. Херсон: Айлант, 2019. 334 с.

234. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: Колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. С. 7-37, 95-110.

235. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. С. 34-51, 107-122.

236. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / Саблук П. Т., Малік М. Й., Шпикуляк О. Г, Лупенко Ю. О. та ін. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2011. 342 с.

237. Організаційно-економічне забезпечення розвитку сімейних фермерських господарств: монографія / [Лупенко Ю. О., Малік М. Й., Шпикуляк О. Г. та ін.]. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. 212 с.

238. Остапчук С. М. Фізіократичні засади бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4(70). С. 23-30.

239. Остапчук С. М., Коріненко А. І. Забезпечення повноцінного економічного обігу земель сільськогосподарського призначення: роль бухгалтерського обліку. Облік і фінанси. 2018. № 2(80). С. 24-30.

240. Офіційний сайт Pricewaterhouse Coopers [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.pwc.com/ua/uk.html>

241. Офіційний сайт "Сучасна погосподарська книга". URL: <https://news.lexstatus.com.ua/suchasna-pogospodarska-kniga/>

242. Офіційний сайт «Децентралізація». URL: <https://decentralization.gov.ua/en/about>

243. Офіційний сайт Головного управління статистики у Вінницькій області. Погосподарський облік. URL: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua/index.php/2011-03-31-11-53-27.html>

244. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

245. Офіційний сайт інформаційно-аналітичної системи «Розумне село». URL: <https://sisoftware.biz/portfolio/smart-village>

246. Офіційний сайт Міністерства економіки та торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=b2128a51-5c5b-4794-a1cb-5c10d56036f2&title=UriadZatverdivProektReformuvanniaDerzhstatu>

247. Офіційний сайт Національного банку України. URL: <https://bank.gov.ua>

248. Офіційний сайт Українського клубу аграрного бізнесу. URL: <http://agribusiness.kiev.ua/uk/>

249. Очікувані ризики у процесі децентралізації влади в Україні. Аналітична записка: Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/1021/>

250. Павлюковець М. П. Розвиток бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств в умовах інтернет-технологій: автореф. ... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). К.: ННЦ "Ін-т аграр. економіки", 2014. 20 с.

251. Папехин Р. С. Индикаторы финансовой безопасности предприятия. Волгоград: Волгоградское научное изд-во, 2007. 16 с.

252. Пармаклі Д.М. Історія економічних вчень: Навчальний посібник / Д.М. Пармаклі, С.В. Філіппова, Н.А. Добрянська - Одеса, 2018. - 113 с. DOI 10.5281/zenodo.2600825

253. Петрук О. М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 152 с.

254. Печенюк А. П. Методичні аспекти обліку та вартісної оцінки туристичних об'єктів сільських територій України. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 6(3). С. 118-123.

255. Писаренко Т. М. Особливості організації обліку у бюджетних установах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(2). С. 193–202.

256. Підлісецький Г. М., Могилова М. М., Герун М. І. Оцінка сільськогосподарського майна: інституціональні та організаційно-методологічні аспекти / за ред. Підлісецького Г. М. К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. 256 с.

257. Площі, валові збори та урожайність сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду (остаточні дані) у 2016 році. Статистичний бюлетень. Київ: Державна служба статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2017/bl/03/bl_pvzusgk2016_pdf.zip

258. Подолинський С. Листи та документи / Упоряд.: Г. Сербин, Т. Слюдикова. Київ: Центральний державний історичний архів України, 2002. 62 с.

259. Позняк О. Соціальні наслідки Євроінтеграції України. URL: <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/ukraine/09446.pdf>

260. Політика сільського розвитку на базі громад в Україні: монографія / О. М. Бородіна, С. В. Киризюк, О. Л. Попова, І. В. Прокопа та ін. Київ: ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2015. 70 с.

261. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

262. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>

263. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти", затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>

264. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>

265. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87. URL: Ліга: Закон еліт. 1999-2021.

266. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію", затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0647-01>

267. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>

268. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

269. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

270. 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. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1363-06>

271. Полохало В. По 2 млрд. долларов в месяц теряет Украина на интеллектуальной собственности Reporter UA, 28.08.2008. URL: www.ua-reporter.com/novosti/36699

272. Попова Л. В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях. М.: Изд-во «Дело и сервис», 2007. 455 с.

273. Портал інформаційного забезпечення органів місцевого самоврядування. Паспорт сільського населеного пункту. URL: <http://www.informrada.com.ua/products/pasport/>

274. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затв. наказом Міністерства аграрної політики та продовольства від 23.05.2017 р. № 262. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0679-17>

275. Порядок проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 7.02.2018 р. № 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF>

276. Потетюєва М. В., Потетюєв С. Ю. Капіталізація як показник ефективного функціонування суб'єкта господарської діяльності в ринковому середовищі. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління*. 2014. Вип. 28. С. 227-237.

277. Природні ресурси у фінансово-економічному забезпеченні розвитку об'єднаної територіальної громади (рекомендації для місцевих лідерів та керівників ОТГ) / [упоряд. М. А. Хвесик, І. К. Бистряков, Д. В. Клиновий]; Державна установа «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України». К.: ДУ ІЕПСР НАН України, 2018. 36 с.

278. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

279. Про внесення змін до пунктів 14 і 15 розділу X "Перехідні положення" Земельного кодексу України щодо терміну на продаж земельних ділянок»: Закон України від 19.01.2010 р. № 1783-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1783-17&myid=4/umfpegznhhFZF.ZiazOfq0HI4/ws80msh8Ie6>

280. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 р. № 157-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19>

281. Про затвердження Інструкції з ведення погосподарського обліку в сільських, селищних та міських радах: Наказ Державної служби статистики України від 11.04.2016 р. № 56. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0689-16>

282. Про затвердження Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69. URL: Ліга: Закон еліт. 1994-2021.

283. Про затвердження Інструкції про складання річного фінансового звіту банків України: Постанова Правління Національного банку України від 26.12.2001 р. № 545. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0026-02>

284. Про затвердження Методики проведення інвентаризації об'єктів державної власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2005 р. №1121. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1121-2005-%D0%BF>

285. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>

286. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>

287. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

288. Про затвердження Положення про реєстрацію фондових бірж та торговельно-інформаційних систем і регулювання їх діяльності: Наказ Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 15.01.1997 р. № 9. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KML98044.html

289. Про затвердження Порядку проведення інвентаризації земель та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету

Міністрів України від 05.06.2019 р. № 476. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2019-%D0%BF#n95>

290. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-n>

291. Про затвердження Порядку та Методики проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації державної регіональної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.10.2015 р. №856. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/856-2015-%D0%BF>

292. Про затвердження технічної документації із загальнонаціональної (всукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, наказ Міністерства аграрної політики України від 16.11.2018 р. № 552. URL: http://minagro.gov.ua/uk/organic_ministry?nid=26760

293. Про затвердження типових форм первинної облікової документації для сільських, селищних та міських рад: наказ Державного комітету статистики України від від 11.10.2010 р. № 418. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0418202-10>

294. Про затвердження типових форм первинної облікової документації для сільських, селищних та міських рад: наказ Державної служби статистики України від 24.11.2015 р. № 340. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0340832-15>

295. Про затвердження форм адміністративної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 11-зем, 12-зем, 15-зем, 16-зем) та Інструкцій щодо їх заповнення: наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 30.12.2015 р. № 337. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0133-16#Text>

296. Про затвердження форм державної статистичної звітності з земельних ресурсів та Інструкції з заповнення державної статистичної звітності з кількісного обліку земель [...]: наказ Державного комітету статистики України від 05.11.1998 р. № 377 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-98#Text>

297. Про Концепцію побудови національної статистики України і Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і

статистики: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.05.1993 р. № 326. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 1993–2021.

298. Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики в митній службі України у 2008 році: Наказ Державної митної служби України від 19.12.2007 р. № 1087. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2007 –2021.

299. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 03.10.2019 р. № 157-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>

300. Про оцінку земель Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. URL: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>

301. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. №2658. URL: Ліга: Закон еліт. 2001-2021.

302. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 р. № 254. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2007 –2021.

303. Про приватизацію державного і комунального майна: Закон України від 18.01.2018 р. № 2269-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-19#n633>

304. Про приватизацію державного майна: Закон України від 04.03.1992 р. № 2163-XII (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2163-12#Text>

305. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>

306. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16#Text>

307. Проблеми та перспективи розвитку державного управління в умовах реформування: [колективна монографія] / Заг. ред. Чечель А. О., Хлобистов Є. В. Бельско-Бяла (Польща): Вища школа економіки та гуманітаристики, 2017. 493 с.

308. Програма розвитку державної статистики до 2023 року, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.2019 р. № 222. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-2019-%D0%BF>

309. Програма Всемирной сельскохозяйственной переписи. URL: <http://www.fao.org/world-census-agriculture/wcarounds/wca2000/ru/>

310. Раздорожний Є. ЄС – Україна: економічні наслідки та перспективи: аналітична доповідь / [Є. Раздорожний, К. Шинкарук]; за ред. І. Бураковського. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. URL: http://www.ua.boell.org/downloads/IER_Report_final.pdf

311. Реалізація продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами у січні-листопаді 2017 року. Статистичний бюлетень. Київ: Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2017/bl/12/bl_rpsgsp1117pdf.zip

312. Резнік Н. П. Організаційно-економічний механізм залучення інвестицій в агропромисловий комплекс України. *Економіка АПК*. 2013. № 7. С. 70.

313. Результати опитування щодо моделей обігу земель сільськогосподарського призначення в Україні / Лупенко Ю. О., Ходаківська О. В., Шпичак О. М., Юрченко І. В., Матвієнко А. П. та ін. К.: ННЦ ІАЕ, 2018. 52 с.

314. Рекомендації економічного дискусійного клубу щодо реформування системи державної статистики, запропонованої МЕРТ / Економічний дискусійний клуб. URL: <http://edclub.com.ua/diyalnist/rekomendaciyi-ekonomichnogo-dyskusijnogo-klubu-shchodo-reformuvannya-sistemy-derzhavnoyi>

315. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / В. М. Жук, А. М. Третяк, Ю. С. Рудченко [та ін.]; під ред. А. М. Третяка, В. М. Жука. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С. 135–205.

316. Рекомендації щодо ведення облікової політики на підприємствах, установах та організаціях морського і річкового транспорту, що входять до сфери управління Мінтрансв'язку, затв. наказом від 23.08.2007 р. № 758. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2007–2021.

317. Ресурсний потенціал регіону: навч. посіб. / авт.-упоряд.: М. К. Орлатий, С. А. Романюк, І. О. Дегтярьова та ін.; за заг. ред. М. К. Орлатого. К.: НАДУ, 2014. 724 с.

318. Реформації соціально-економічного розвитку України: колект. монографія. Київ: Видавничий дім «Гельветіка», 2018. 452 с.
319. Реформування системи державної статистики. URL: http://fisit.kneu.edu.ua/ua/depts9/k_statystyky/news_kafstat/diskusiy/
320. Реформування статистики: коли менше не краще. URL : http://gazeta.dt.ua/macrolevel/reformuvannya-statistiki-koli-menshe-ne-krasche-_html
321. Ринкова капіталізація. Вікіпедія. URL: <http://ru.wikipedia.org>
322. Річна звітність сільськогосподарських підприємств: практичний посібник / Жук Н. Л., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. та ін. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. 72 с.
323. Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій : Колективна монографія / за ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2017. С. 5-6, 357-360.
324. Розміщення продуктивних сил України (1998). Бібліотека економіста. URL: <https://library.if.ua/books/69.html>
325. Руденко М. Глобалізація і Україна. UR: https://dt.ua/ECONOMICS/globalizatsiya_i_ukrayina.html
326. Руденко М. Енергія прогресу. Нариси з фізичної економії / [2-ге вид., доп.]. Тернопіль: Джура, 2005. 412 с.
327. Рудченко Ю. С. Використання торгових марок в господарській діяльності підприємств: проблеми оподаткування та обліку. *Агроінком*. 2006. №9-10. С. 94-97.
328. Рудченко Ю. С. Зміни в нормативному забезпеченні обліку нематеріальних активів: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 4. С. 107-111.
329. Рудченко Ю. С. Методичні особливості обліку інтелектуального капіталу в бюджетній сфері. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки Серія «Облік і фінанси»*. Луцьк : Луцький національний технічний університет. 2009. Вип. 6. С. 314-322.
330. Рудченко Ю. С. Методологічні протиріччя використання справедливої вартості в бухгалтерському обліку. *Вісник Сумського національного аграрного університету Серія: фінанси і кредит*. 2009. № 2(27). С. 194-199.

331. Рудченко Ю. С. Облікова концепція вартості та її зв'язок з кризою світової фінансової системи. Збірник тез та виступів V Міжнародної науково-практичної конференції «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України», 24 квітня 2009 р. К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. С. 292-294.

332. Рудченко Ю. С. Особливості обліку зменшення корисності та амортизації нематеріальних активів. Збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції «Екологічне підприємство в АПК». Мелітополь, 2008. № 2. С. 93-96.

333. Рудченко Ю. С. Теория стоимости в системе бухгалтерского учета. Международная научно-практическая конференция «Повышение качества бухгалтерского учета и аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса» (8-9 октября, 2009 г. Ташкент) С. 36-39.

334. Рудченко Ю. С. Теорія вартості в системі бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Випуск 17, том 2. Кам'янець-Подільський, 2009. С. 278-280.

335. Рудченко Ю. С. Удосконалення обліку прав користування у складі нематеріальних активів. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації». (м. Київ, 18-19 вересня 2008 р.) К. : ТОВ «Юр-Агро-Веста». 2008. С. 256-259.

336. Рудченко Ю. С., Жураковська І. В. Комерціалізація інтелектуальної власності в аграрному секторі: проблеми та напрямки активізації. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 7. С. 80-84.

337. Русан В. Стан та напрями підвищення ефективності використання земель сільськогосподарського призначення в Україні. Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. 2017. № 1. С. 137-145.

338. Саблин К. С., Каган Е. С., Шаров А. А. Российские ресурсодобывающие компании: сохранение анклавов богатства vs. движение к целостной экономике. *Journal of Institutional Studies*, 2021, 13(1), 76-94. DOI: 10.17835/2076-6297.2021.13.1.076-094

339. Саблук П. Т., Супіханов Б. К., Власов В. І. Тенденції розвитку виробництва м'яса та торгівлі ним у країнах Євросоюзу на початку ХХІ століття. *Економіка АПК*. 2012. №11. С. 123-128.

340. Самбуріна Н. С. Аналіз фінансової складової безпеки підприємства. Х.: Изд. ХНЕУ, 2006.

341. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах: навч. посібн. Київ: КНЕУ, 2006. 380 с.

342. Система национальных счетов. Комиссия европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, 1993. Брюссель, Люксембург, Вашингтон, О.К., Нью-Йорк, Париж, 1998.

343. Сільське господарство України 2016. Статистичний збірник. Київ: Державна служба статистики України, 2017. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2017/zb/09/zb_agriculture_2016pdf.zip

344. Складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетними установами. Облік доходів і видатків: Науково-практичне видання / Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. та ін. Київ: ТОВ «Всеукраїнський інститут права та оцінки», 2013. 182 с.

345. Скотт М. Факторы стоимости. Руководство для менеджеров по выявлению рычагов создания стоимости. М.: Олимп-Бизнес, 2005. 432 с.

346. Словник іншомовних слів Мельничука. URL: <http://slovopedia.org.ua/42/53392-0.html>

347. Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй. 722 с.

348. Сокіл О. Г. Інтегрована звітність як головний інструмент створення цінності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 1. С. 83-89.

349. Сокіл О. Г. Парадигмальне моделювання обліково-аналітичного забезпечення звітності зі сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2017. № 4(78) С. 81-88.

350. Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств: монографія. Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.

351. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. 638 с.

352. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 11.

353. Соціально-економічний потенціал сталого розвитку України: вектори реального поступу. Національна доповідь / за ред. акад. НАН України Е. М. Лібанової, академіка НААН України М. А. Хвесика. К.: ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАН України», 2017. 864 с.

354. Соціально-економічні засади розвитку сільських територій (економіка, підприємництво, менеджмент): монографія / М. Й. Малік, М. Ф. Кропивко, О. Г. Булавка [та ін.]; за ред. М. Й. Маліка. Київ: ІАЕ, 2012. 639 с.

355. Статистика. Євроінтеграційний портал. Дорожня карта впровадження Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. URL: <https://eu-ua.org/evrointegratsiia/statystyka>

356. Статистичні програми наднаціональних та регіональних міжнародних організацій - Міжнародна статистика - Підручники для студентів онлайн. URL: http://stud.com.ua/36099/statistika/statistichni_programi_nadnatsionalnih_regionalnih_mizhnarodnih_organizatsiy

357. Стельмахов А. А. Экономическое обоснование оценки стоимости нематериальных активов в горной промышленности: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.05. М., 1999. 24 с.

358. Стойко О. Я. Іпотечне кредитування як засіб капіталізації аграрних підприємств. *Бізнес Інформ*. 2019. №3. С. 142–148. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-3-142-148>

359. Стратегічні напрями інформаційно-аналітичного забезпечення розвитку сільського господарства України на період до 2020 року / Жук В. М., Мельничук Б. В., Бездушна Ю. С. та ін. ; за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, Б. В. Мельничука. К. : ННЦ ІАЕ, 2012. 66 с.

360. Стратегія розвитку галузевого інституту професійних бухгалтерів та аудиторів : колективна монографія / за ред. Жука В. М., Бездушною Ю. С. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2020. С. 131-151.

361. Стратегія удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призна-

чення державної власності та розпорядження ними, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 7.06.2017 р. № 413. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-p/paran12#n12>

362. Травін В.В. Особливості формування структури національного багатства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, № 3(9), 179–194. [https://doi.org/10.26642/pbo-2007-3\(9\)-179-194](https://doi.org/10.26642/pbo-2007-3(9)-179-194)

363. Тіньова економіка загальні тенденції. Аналітична записка. Міністерство економіки України. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

364. Трачова Д. М. Розвиток амортизаційної політики: обліково-інформаційний аспект: монографія. Мелітополь: ТОВ «Видавничий дім Мелітопольської міської друкарні», 2018. 357 с.

365. Убережемо сільськогосподарські землі в руках сьогоднішніх і майбутніх хліборобів: матеріали круглого столу (м. Київ, 23 жовтня 2019 року) / за ред. Л.В. Молдаван / НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозув. НАН України». Київ, 2019. 60 с.

366. Угода про асоціацію з ЄС сприятиме припливу інвестицій у АПК України. URL: <http://minagro.gov.ua/uk/node/10032>

367. Угода про партнерство та співробітництво. URL: <http://uk.wikipedia.org>

368. Україна на шляху до європейської інтеграції: економічна безпека, переваги вибору / За ред. В. М. Нижника. Хмельницький: ХНУ, 2008. 307 с.

369. Ульяновченко О. В., Огійчук М. Ф., Тредіт В. Є., Василішин С. І. Формування, ефективне використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємства удосконалення обліку його складових: [монографія] / за ред. проф. О.В. Ульяновченка. Podhájska, Slovensko: Európsky inštitút ďalšieho vzdelávania, 2017. – 291 с.

370. Уманців Г. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства. *Інтелектуальна власність*. 2007. № 3. С. 29-33.

371. Федоров М. М. Трансформація земельних відносин до ринкових умов. *Економіка АПК*. 2009. №3. С. 4.

372. Федорович Т. В. Финансовая отчетность как индикатор инвестиционной привлекательности корпорации. *Экономический анализ: теория и практика*. 2008. № 12(117). С. 29-35.

373. Федченко І. Інтелектуальна власність – потенційний ресурс підприємства. *Інтелектуальний капітал*. 2004. №3. С. 31-37.

374. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна монографія / [В. М. Жук, П. І. Гайдучський, Л. С. Гринів та ін.]; за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, В. О. Шевчука та О. В. Ходаківської. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2013. 502 с.

375. Фінансова статистика НБУ. Розділ 4 «Фінансові ринки». URL : <https://beta.bank.gov.ua/statistic/sector-financial/data-sector-financial#2fs>

376. Фінансово-економічний механізм управління територіальними природно-господарськими комплексами / За заг. ред. акад. НААН України, д.е.н., проф. М. А. Хвесика. К.: ДУ ІЕПРС НАН України, 2016. 528 с.

377. Хайдаров Ш. У. Тенденции развития и совершенствования нормативно–правового регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане. URL: <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/354/12.doc>

378. Хвесик М. А., Бистряков І. К. Форми та засоби реалізації сучасної парадигми сталого розвитку України. *Бізнес, економіка, сталий розвиток, лідерство та інновації*. Науковий журнал, 2018. № 1. С. 39–51.

379. Хвесик М. А., Бистряков І. К., Клиновий Д. В. Просторова організація та використання природного багатства України. *Економіка України*. 2016. № 7. С. 46-65.

380. Хвесик М. А., Бистряков І. К., Клиновий Д. В. Євроінтеграційний концепт забезпечення сталого просторового розвитку України. *Регіональна економіка*. 2018. № 4(90). С. 5–17.

381. Хвесик М. А., Бистряков І. К., Клиновий Д. В. Фінансово-економічні механізми капіталізації природних ресурсів об'єднаної територіальної громади *Фінанси України*. 2018. № 4. С. 19–40.

382. Хвесик Ю. М. Інвестиційне забезпечення розвитку аграрної сфери. *Економіка АПК*. 2011. №12. С. 62-69.

383. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. И. А. Смирнова; под. ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

384. Хістева О. В., Алексєєва М. В., Перепелиця О. Л. Капіталізація компаній: теорія і практика. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2012. Вип. 32(1). С. 123-126.

385. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / пер. с англ. М.: Дело, 2003. 464 с.

386. Хоружий Л. И. Оценка справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 56-60.

387. Цибульов П. Комерціалізація інтелектуальної власності. *Інтелектуальна власність*. 2005. №11. С. 50–54.

388. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435–IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

389. Чеботарьев В., Герасименко О. Роль оцінки об'єктів інтелектуальної власності при їх комерціалізації. *Інтелектуальна власність*. 2004. №8. С. 31-34.

390. Четвертая Директива № 78/660/ЕЭС Совета Европейских Сообществ основывающаяся на статье 54 (3) "G" Договора о годовой отчетности некоторых типов хозяйственных обществ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_908#Text

391. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 66-73.

392. Шелест В. В. Методичний підхід до оцінки і забезпечення належного рівня фінансової безпеки довірчих товариств. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №12 (102). С. 134-139.

393. Шнейдман Л. Зачем нужны международные стандарты финансовой отчетности? URL: <http://www.intalev.ua/?id=9608>

394. Шпичак О. М. Ціна «земельного питання». *Дзеркало тижня*. 2018. № 12. URL : https://dt.ua/finances/cina-zemelnogo-pitannya-273736_.html

395. Щодо погодження облікової політики підприємств: Наказ Міністерства промислової політики України від 23.01.2007 р. № 23. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2007 –2021.

396. Щодо удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держбуду України: Наказ Державного комітету України з будівництва та архітектури від 21.10.2004 р. № 199. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2004 –2021.

397. Щодо удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери управління Держводгоспу України: Наказ Державного комітету України по водному господарству від 4.04.2005 р. № 90. URL: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». 2005 –2021.

398. Як підвищити інвестиційну привабливість аграрного підприємства: практичне керівництво [О. В. Волошина, Н. Л Жук, Б. В. Мельничук] / за ред. Жука В. М. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. 76 с.

399. Яновский А. ИС в деятельности предприятия. *Интеллектуальная собственность*. 2000. № 5. С. 21-24.

400. ACCA. Climbing out of the Credit Crunch. URL: http://www.accaglobal.com/pdfs/credit_crunch.pdf

401. Adetunji Jo We need to modernize how we measure national wealth. The Conversation. January 15, 2020. URL: <https://theconversation.com/we-need-to-modernize-how-we-measure-national-wealth-129666>

402. Adger W. N., Whitby M. C. Natural-resource accounting in the land-use sector: theory and practice. *European Review of Agricultural Economics*. 1993. vol. 20, no. 1, pp. 77-97.

403. Agricultural land (% of land area). URL: <https://data-bank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=AG.LND.AGRI.ZS&country=#>

404. Amavilah V. H. The national wealth of selected countries: A descriptive essay. *Development and Comparative Systems*, 2005, 5005007. URL: https://www.researchgate.net/publication/23742514_The_National_Wealth_of_Selected_Countries_-_A_Descriptive_Essay

405. Ballas A., Panagiotou V., Tzovas Ch. Accounting Choices for Tangible Assets: A Study of Greek Firms. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 2014. vol. 64, issue 4, 18-38.

406. Bardash S., Osadcha T. Identification of economic and legal preconditions for rent accounting. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. vol. 4, no. 1, pp. 31-39.

407. Bartelmus P., Stahmer C. & Tongeren J. V. Integrated environmental and economic accounting: framework for a SNA satellite system. *Review of income and wealth*. 1991. № 37(2). pp. 111-148.

408. Basic Data Selection – amaWebClient. The National Accounts Section of the United Nations Statistics Division. URL: <https://unstats.un.org/unsd/snaama/Basic>

409. Bezdushna Y. S. Information support for the development of rural areas: state and prospects. *Znanstvena misel*. 2019. № 31. Vol.1. P. 10-14.

410. Bezdushna Yu. S., Prodanchuk M. A. Accounting for non-current assets in budgetary institutions: problems and solutions. (Проблеми обліку необоротних активів у бюджетних інституціях та шляхи їх вирішення). *Економіка АПК*. 2020. № 12. С. 22-28.

411. Bijak G. A Concept of Multiple-Entity Accounting for Capital Distribution (April 1, 2003). URL: <https://ssrn.com/abstract=818804> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.818804>

412. Borchers A., Ifft J., Kueth T. Linking the price of agricultural land to use values and amenities. *American Journal of Agricultural Economics*. 2014. 96(5), pp. 1307-1320.

413. Bruckner M., Fischer G., Tramberend S., Giljum S. Measuring telecouplings in the global land system: A review and comparative evaluation of land footprint accounting methods. *Ecological Economics*. 2015. vol. 114(C), pp. 11-21.

414. Chao Tung Wu, Yang Ting Shen. The Regional Development Assessment of Social Resilience Based on Quantifiable Analyses Apply to Guangfu Village. *European Journal of Sustainable Development*, 2019. 8, 4, 169-175. DOI: 10.14207/ejsd.2019.v8n4p169.

415. Choumert J., Phélinas P. Determinants of agricultural land values in Argentina. *Ecological Economics*. 2015. vol. 110, pp. 134-140.

416. Christiaan S., Haartsen T. The influence of symbolic and emotional meanings of rural facilities on reactions to closure: The case of the village supermarket. *Journal of Rural Studies*. 2017. № 54. pp. 326–336. <https://doi.org/10.1016/j.jrurstud.2017.07.005>

417. Cohen F., Hamilton K., Hepburn C., Sperling F., Teytelboym A. The wealth of nature: Increasing national wealth and reducing risk by measuring and managing natural capital. *Institute for New Economic Thinking (INET) at the Oxford martin School, Smith School of Enterprise and the Environment (SSEE), Green Economy Coalition (GEC)*, 2017. URL: <https://www.inet.ox.ac.uk/files/webWealthofNature.pdf>

418. Coyle Diane Why we should measure national wealth in assets. *Financial Times*. August 12 2019. URL: <https://www.ft.com/content/77ea16e2-b851-11e9-8a88-aa6628ac896c>

419. DataBank. The World Bank. URL: <https://data-bank.worldbank.org>

420. DiPiazza S. A. Jr., Eccles R. G. Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting. New York: John Wiley & Sons, 2002. 192 p.

421. Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 N 2013/34/EU. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivaco nt.pdf>

422. Economic potential. The Great Soviet Encyclopedia, 3rd Edition. (1970-1979). URL: <https://encyclopedia2.thefreedictionary.com/Economic+Potential>

423. European System of Accounts (ESA 1995). Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/KS-02-13-269>

424. Eurostat. European statistics. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main>

425. Farm Accountancy Data Network. URL: http://ec.europa.eu/agriculture /rica/database/report_en.cfm?dwh=SO

426. Food and Agriculture Organization of the United Nations, The World Bank and The United Nations Statistical Commission. Action Plan of the Global Strategy to Improve Agricultural and Rural Statistics: For Food Security, Sustainable Agriculture and Rural Development. FAO: April 2013. p. 100.

427. Garbinti B., Goupille-Lebret J., Piketty T. Accounting for Wealth Inequality Dynamics: Methods, Estimates and Simulations for France. 2019. ffhalshs-02401488f. URL: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-02401488/document>

428. Georgescu C. E. Comparative Analysis Regarding Fixed Assets: IAS/IFRS – Romanian Regulations. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 2014. vol. XIV, issue 1, 606-611.

429. Goldsmith R. W. Measuring national wealth in a system of social accounting. In *Studies in Income and Wealth* (pp. 23-79). NBER, 1950.

430. Helbing G., Shen Z., Odening M., Ritter M. Estimating location values of agricultural land. *German Journal of Agricultural Economics*. 2017. vol. 66, pp. 188-201.

431. Herz R. Lessons Learned, Relearned, and Relearned Again from the Global Financial Crisis – Accounting and Beyond. URL: http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf

432. Hulten C. R. Accounting for the wealth of nations: the net versus gross output controversy and its ramifications. *The Scandinavian Journal of Economics*. 1992. № 94. pp. 9-24. <https://doi.org/10.2307/3440242>

433. IAS 32 Financial instruments: presentation. URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias32.htm>

434. IAS 39 Financial instruments: recognition and measurement. URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias39.htm>

435. IFRS 7 Financial instruments: disclosures. URL: <http://www.iasplus.com/standard/ifrs07.htm>

436. Khvesyuk M. A., Bystryakov I. K., Obykhod H. O., Khvesyuk Yu. M. Assessment of the Safety of Environment in the System of Sustainable Development. *Economic Annals-XXI*. 2018. №3–4. P. 22-26.

437. Khvesyuk M., Bystryakov I., Klynovyi D. Productivity of Natural Wealth of Ukraine. Матеріали Міжнародної наукової конференції «Продуктивна спроможність націй: приклад України», 29 червня 2017 р., К.: Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. С. 23-29.

438. Kunte A., Hamilton K., Dixon J., Clemens M. Estimating national wealth: Methodology and results. Environment department paper, 1998, 57. URL: https://millenniumindicators.un.org/unsd/envAccounting/ceea/archive/Framework/Kunte_etal_1998.PDF

439. Lepeti J., Eteni B., Marteau D. How to Arrive at Fair Value During a Crisis. URL: <http://www.ft.com/cms/s/0/37363970-5cc1-11dd-8d38-000077b07658.html>

440. Lokuwaduge C. S. D. S., Heenetigala K. Integrating environmental, social and governance (ESG) disclosure for a sustainable development: An Australian study. *Business Strategy and the Environment*. 2017. 26(4), 438-450

441. Lupenko Y., Zhuk V. Land market and a village-keeping model of the agrarian system of Ukraine. *The Common Agricultural Policy of the European Union – of the present and the future/ Institute of agricultural and food economics- national research institute*. Warsaw, 2018. № 74.1. P. 27–37.

442. Martinavičius J. National wealth assessment and utilization in transition economies. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2013. № 145. С. 17-19.

443. McManus P., Walmsley J., Argent N., Baum S., Bourke L., Martin J., Sorensen T. Rural community and rural resilience: What is important to farmers in keeping their country towns alive? *Journal of Rural Studies*. 2012. No. 28(1). pp. 20–29. <https://doi.org/10.1016/j.jrurstud.2011.09.003>

444. Meijer M. Community-led and government-fed: Comparing informal planning practices in depopulating regions across Europe. *The Journal of Rural and Community Development*. 2019. 14(4), 1–26.

445. Miciuła I., Kadłubek M., Stepień P. Modern Methods of Business Valuation - Case Study and New Concepts. *Sustainability* 2020, 12, 2699. DOI:10.3390/su12072699. URL: <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/7/2699/pdf>

446. Middelberg S. L. Agricultural land valuation methods used by financiers: The case of South Africa. *Agrekon*. 2014. vol. 3, no. 53, pp. 101-115.

447. Mihalcea M. M., Hada I. D., Litan C. S. Accounting policies on fixed assets and their influence on the financial performance of the economic entity. *Annals - Economy Series*, 2018, vol. SPECIAL, 209-215.

448. Monge J. J., Bryant H. L., Anderson D. P. Development of regional social accounting matrices with detailed agricultural land rent data and improved Value-added components for the USA. *Economic Systems Research*. 2014. vol. 4, no. 26, pp. 486-510.

449. Osadcha T., Bardash S. Identification of the impact of globalization on the development of accounting methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. vol. 3, no. 5, pp. 343-351.

450. Paliu Popa L. Legislative accounting and fiscal non-conformities. *Annals - Economy Series*, 2016, vol. 2 (Special), 38-40. URL: https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2016-Special%20ECOTREND%20Vol%202/08_popapaliu.pdf

451. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 47 Akuntansi Tanah. [Statement of Financial Accounting Standard No. 47 Accounting for Land]. URL: <https://alengwee.files.wordpress.com/2011/10/psak-47-akuntansi-tanah.pdf>

452. Rasmussen D. C. The Problem With Inequality, According to Adam Smith. *The Atlantic*. 2016. URL: <https://www.theatlantic.com/business/archive/2016/06/the-problem-with-inequality-according-to-adam-smith/486071/>

453. Raymond W. Goldsmith. National Wealth. *International Encyclopedia of the Social Sciences*. Encyclopedia.com. 31 Jul. 2021. URL: <https://www.encyclopedia.com/social-sciences/applied-and-social-sciences-magazines/national-wealth>

454. Roy R., Thomassin P. J. Estimating a Natural Capital Account for Agricultural Land. *Proceedings of the Annual Meeting of Agricultural and Applied Economics Association (Minneapolis, Minnesota, July 27-29, 2014)*.

455. Sarkisyan Zh. Models of Institutional Organization of Budgetary Control in Foreign Countries. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, [S.l.], 2018. v. 9, n. 1, p. 287-294, DOI: [https://doi.org/10.14505/jarle.v9.1\(31\).34](https://doi.org/10.14505/jarle.v9.1(31).34).

456. Schena P. J., Braunstein J., Ali A. Capitalizing Economic Development Through Sovereign Investment: A “Paradox of Scarcity”? Working Paper. April 28, 2017. URL: <https://sites.tufts.edu/sovereignet/files/2017/06/Paradox-of-scarcity-Schena-Braunstein-Ali.pdf>

457. Sokil O., Zhuk V., Holub N., Levchenko O. Accounting and Analytical Methods for Identifying Risks of Agricultural Enterprises’ Sustainable Development. In Nadykto V. (eds) *Modern Development Paths of Agricultural Production: Trends and Innovations* (pp. 561-569). Springer, Cham. 2019. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-030-14918-5_55

458. UNECE Statistical Database. URL: https://w3.unece.org/PXWeb2015/pxweb/en/STAT/STAT__20-ME__2-MENA/

459. Voroshilov N. V. Assessing the Socio-Economic Potential of Rural Territories. Economic and social changes-facts trends forecast, 2021, 14(1), pp. 91-109. URL: http://esc.vscs.ac.ru/article/28828/full?_lang=en

460. Zdyrko N. Problem aspects of the internal state audit development. Economic Annals-XXI. 2016. vol. 161, pp. 85-90.

461. Zhang Y., Andrew J. Land in China: Re-considering Comparability in Financial Reporting. Australasian Accounting Business and Finance Journal. 2010. vol. 1, no. 4, pp. 53-75.

462. Zhuk V., Bezdushna Yu., Tyvonchuk S. Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. Independent Journal of Management & Production. Special Edition PDATU-2019, May-2019. 2019. Vol 10, No 7. pp. 702-724. DOI: [dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.889](https://doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.889). URL: <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/889>

463. Zhuk V., Sherstiuk O., Bezdushna Y. Basics of accounting and information algorithm for the rural territorial communities of Ukraine. Financial and credit activity: problems of theory and practice. 2020. Vol 2, No 33 (2020). P. 52-60. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v2i33.206931>

ДОДАТКИ

Додаток А
Оцінка національного багатства та його компонентів,
дол. США на душу населення, % * [438]

Місце в рей- тингу	Країна	доларів на душу населення				у % від загальної суми багатства		
		Загальне багатство	Людські ресурси	Приро- дний капітал	Вироб- лені активи	Люд- ські ресу- рси	При- род- ний капі- тал	Виро- блені ак- тиви
1	США	401,000	308,000	17,000	76,000	77	4	19
2	Швейцарія	352,000	237,000	3,000	111,000	68	1	32
3	Канада	331,000	227,000	37,000	67,000	69	11	20
4	Японія	304,000	208,000	2,000	94,000	68	1	31
5	Норвегія	302,000	172,000	30,000	99,000	57	10	33
6	Австралія	297,000	195,000	35,000	67,000	66	12	23
6	Франція	297,000	218,000	8,000	70,000	74	3	24
8	Данія	295,000	213,000	11,000	71,000	72	4	24
9	Бельгія	287,000	225,000	2,000	62,000	79	1	21
10	Австрія	286,000	201,000	8,000	78,000	70	3	27
11	Німеччина	281,000	211,000	4,000	66,000	75	1	23
12	Нова Зелан- дія	277,000	162,000	51,000	63,000	59	18	23
13	Нідерланди	272,000	196,000	4,000	71,000	72	2	26
14	Об'єднане Королівство	266,000	209,000	5,000	51,000	79	2	19
15	Швеція	260,000	176,000	15,000	70,000	68	6	27
16	Італія	257,000	187,000	3,000	67,000	73	1	26
17	Фінляндія	241,000	135,000	16,000	90,000	56	7	37
18	Ірландія	219,000	162,000	18,000	39,000	74	8	18
19	Іспанія	201,000	152,000	6,000	43,000	76	3	22
20	Португалія	175,000	137,000	4,000	34,000	78	2	19
21	Саудівська Аравія	171,000	69,000	72,000	30,000	40	42	18
22	Корея, Респу- бліка	168,000	138,000	3,000	27,000	82	2	16
23	Чилі	148,000	116,000	14,000	17,000	79	10	12
24	Аргентина	147,000	124,000	10,000	13,000	84	7	9
25	Греція	142,000	106,000	5,000	31,000	75	4	22

26	Малайзія	137,000	101,000	12,000	25,000	73	9	18
27	Тринідад і Еаго	128,000	77,000	12,000	39,000	60	9	30
28	Уругвай	127,000	99,000	15,000	13,000	78	12	11
29	Таїланд	117,000	93,000	8,000	17,000	79	6	14
30	Мексика	113,000	87,000	7,000	19,000	77	6	17
31	Венесуела	110,000	57,000	21,000	32,000	52	19	29
32	о.Маврікій	99,000	80,000	1,000	18,000	80	1	18
33	Панама	97,000	75,000	6,000	16,000	77	6	17
34	Коста-Ріка	96,000	73,000	8,000	15,000	77	8	15
35	Ботсвана	89,000	68,000	6,000	15,000	76	6	17
35	Бразилія	89,000	66,000	7,000	16,000	74	8	18
37	Колумбія	85,000	67,000	6,000	12,000	79	7	14
38	ПАР	83,000	62,000	4,000	17,000	75	5	20
39	Туніс	81,000	58,000	6,000	17,000	71	8	21
40	Туреччина	79,000	63,000	4,000	11,000	81	5	14
41	Намібія	71,000	54,000	7,000	10,000	76	10	14
42	Домініканська республіка	68,000	51,000	8,000	8,000	76	12	12
43	Еквадор	67,000	41,000	11,000	14,000	61	17	22
44	Йорданія	64,000	48,000	1,000	16,000	74	2	24
45	Парагвай	61,000	43,000	7,000	10,000	72	12	17
46	Індонезія	60,000	45,000	7,000	8,000	75	12	13
47	Перу	59,000	40,000	5,000	15,000	67	8	25
48	Марокко	54,000	42,000	2,000	9,000	78	4	18
49	Єгипет	52,000	33,000	2,000	16,000	64	5	31
49	Гватемала	52,000	43,000	2,000	7,000	84	3	13
51	Шрі-Ланка	47,000	36,000	3,000	8,000	76	7	17
52	Ямайка	45,000	22,000	3,000	20,000	49	7	44
53	Філіппіни	44,000	35,000	3,000	7,000	79	6	15
54	Сальвадор	40,000	35,000	1,000	5,000	86	3	12
55	Папуа-Нова Гвінея	39,000	25,000	7,000	6,000	64	19	17
56	Китай	37,000	28,000	3,000	6,000	77	7	16
57	Болівія	36,000	21,000	6,000	9,000	59	17	25
58	Гондурас	34,000	23,000	3,000	8,000	66	10	24
58	Пакістан	34,000	28,000	2,000	4,000	83	6	12
60	Камерун	32,000	17,000	7,000	8,000	53	21	26
60	Сенегал	32,000	22,000	5,000	4,000	70	17	13
62	Конго	31,000	17,000	4,000	9,000	55	14	30
63	Зімбабве	30,000	17,000	3,000	10,000	59	8	33
64	Лесото	28,000	22,000	1,000	5,000	80	3	17
65	Гана	27,000	21,000	2,000	4,000	78	7	15

65	Нікарагуа	27,000	19,000	4,000	4,000	71	14	15
67	Бенін	25,000	19,000	2,000	4,000	76	8	16
68	Мавританія	24,000	14,000	5,000	4,000	60	22	18
69	Нігер	23,000	8,000	12,000	2,000	36	54	10
70	Бангладеш	22,000	17,000	3,000	2,000	76	14	10
71	ЦАР	21,000	12,000	6,000	3,000	55	30	15
71	Кот-д'Івуар	21,000	11,000	4,000	6,000	52	18	30
73	Індія	20,000	12,000	4,000	4,000	58	20	22
74	Гамбія	18,000	13,000	2,000	3,000	73	12	15
74	Гвінея-Бісау	18,000	8,000	8,000	2,000	43	44	13
74	Кенія	18,000	9,000	2,000	7,000	51	9	39
74	Того	18,000	11,000	3,000	4,000	64	15	21
74	В'єтнам	18,000	12,000	4,000	2,000	68	22	10
79	Мадагакар	16,000	8,000	7,000	1,000	49	42	9
79	Непал	16,000	11,000	3,000	2,000	68	18	15
81	Чад	15,000	8,000	6,000	2,000	51	37	12
81	Уганда	15,000	8,000	2,000	6,000	49	15	37
81	Замбія	15,000	5,000	5,000	4,000	38	38	25
84	Буркіна-Фасо	14,000	10,000	2,000	2,000	68	17	15
85	Гаваї	13,000	9,000	1,000	3,000	70	7	23
86	Малі	12,000	5,000	5,000	2,000	43	41	15
87	Сьєрра-Леоне	11,000	6,000	3,000	2,000	58	28	14
88	Бурунді	10,000	6,000	2,000	2,000	58	20	22
89	Мозамбік	9,000	5,000	1,000	3,000	53	13	35
90	Танзанія	8,000	2,000	2,000	4,000	21	27	52
91	Малаві	7,000	5,000	1,000	2,000	61	12	28
92	Руанда	5,000	2,000	1,000	2,000	39	22	39

* Оцінки для Східної Європи та країн колишнього Радянського Союзу не включаються через невизначеність щодо якості даних.

Додаток Б

Таблиця

Критерії розподілу підприємств та їх фінансова звітність (інформаційне забезпечення)

Види підприємств	Фінансова звітність	Закон про бухгалтерський облік (ст. 2)	Господарський кодекс (ст. 55)	Податковий кодекс
Мікропідприємства	Спрощений звіт суб'єкта малого підприємництва. 2 форми - 1мс, 2мс (ПСБО 25)	- балансова вартість активів - до 350 тисяч євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро - середня кількість працівників - до 10 осіб	Юридичні особи та ФОП: - середня кількість працюючих не перевищує 10 осіб - річний дохід від будь-якої діяльності до 2 млн. євро	Спрощена система оподаткування, обліку та звітності Максимальний обсяг доходу (3 група) 5 млн.грн.
Малі підприємства	Фінансова звітність суб'єкта малого підприємства. 2 форми - 1м, 2м (ПСБО 25)	- балансова вартість активів - до 4 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 млн. євро - середня кількість працівників - до 50 осіб	Юридичні особи та ФОП: - середня кількість працюючих не перевищує 50 осіб - річний дохід від будь-якої діяльності до 10 млн. євро	
Середні підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) Обов'язкове оприлюднення на сайті Обов'язковий аудит	- балансова вартість активів - до 20 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 млн. євро - середня кількість працівників - до 250 осіб	Юридичні особи: - середня кількість працюючих від 51 до 250 осіб - річний дохід від будь-якої діяльності від 10 до 50 млн. євро	
Великі підприємства	Повна фінансова звітність. 5 форм (НПСБО 1) Обов'язкове оприлюднення на сайті Обов'язковий аудит	- балансова вартість активів - понад 20 млн. євро - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 млн. євро - середня кількість працівників - понад 250 осіб	Юридичні особи: - середня кількість працюючих перевищує 250 осіб - річний дохід від будь-якої діяльності перевищує 50 млн. євро	Великий платник податків - юридична особа або постійне представництво нерезидента, у якій обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро , визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за який самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро , визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період

Додаток В

Перелік форм державних статистичних спостережень у галузі сільського, лісового та рибного господарства у 2021 році

№ п/п	Найменування форми	Індекс форми	Періодичність	Хто подає	Строк подання
1	Посівні площі сільськогосподарських культур під урожай 20 __ року	4-сг	річна	Юридичні особи відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність	на 5-й день після закінчення сіви ярих культур, але не пізніше 2 червня
2	Звіт про сібву та збирання врожаю сільськогосподарських культур, проведення інших польових робіт	37-сг	місячна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	до 2-го числа місяця, наступного після звітного періоду (у липні-листопаді)
3	Внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів під урожай 20 __ року	9-6-сг	річна	Юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за встановленим переліком	до 2 грудня
4	Стан тваринництва на " __ " __ 20 __ року	24-сг	місячна	Юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за встановленим переліком	до 2 числа після звітного періоду
5	Стан тваринництва за 20 __ рік	24	річна	Юридичні особи, їхні відокремлені підрозділи, які здійснюють сільськогосподарську діяльність	до 20 січня
6	Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду	29-сг	річна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 2 грудня
7	Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств	50-сг	річна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 28 лютого
8	Окремі показники розвитку сільських, селищних, міських рад у галузі сільського господарства	6-сільрада	річна	Сільські, селищні, міські ради, на території яких розташовані сільські населені пункти	до 20 січня

Продовження додатку В

9	Наявність сільськогосподарської техніки в сільськогосподарських підприємствах у 20 __ році	10-мех	річна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 28 лютого
10	Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві	2-ферм	річна	Фермерські господарства, малі підприємства, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	до 28 лютого
11	Звіт про надходження сільськогосподарських тварин на переробні підприємства	11-заг	квартальна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють виробництво м'яса та мають власні або орендовані потужності для забою тварин сільськогосподарських живих, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 4 числа місяця, наступного за звітним періодом
12	Звіт про надходження молока сирого на переробні підприємства	13-заг	квартальна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які мають власні або орендовані переробні потужності та здійснюють перероблення молока сирого, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 4 числа місяця, наступного за звітним періодом
13	Звіт про перероблення винограду на виноматеріали	1-виноград	річна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які мають власні або орендовані переробні потужності та здійснюють перероблення винограду на виноматеріали, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 4 грудня
14	Звіт про реалізацію продукції сільського господарства	21-заг	місячна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним періодом
15	Реалізація сільськогосподарської продукції	21-заг	річна	Юридичні особи, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 20 січня

Продовження додатку В

16	Звіт про надходження зернових та олійних культур на перероблення та зберігання	1-зерно	місячна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які мають власні або орендовані потужності та здійснюють перероблення чи зберігання зернових та олійних культур, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 4 числа місяця наступного за звітним періодом
17	Запитальник базового інтерв'ю	01-СГН	один раз на рік	Фахівець з інтерв'ювання	у термін, установлений територіальним органом Держстату
18	Запитальник щомісячного інтерв'ю	02-СГН	місячна	Фахівець з інтерв'ювання	у термін, установлений територіальним органом Держстату
19	Звіт про добування водних біоресурсів	1-риба	річна	Юридичні особи, які здійснюють рибогосподарську діяльність, територіальні органи рибоохорони, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 20 січня
20	Звіт про добування водних біоресурсів	1-риба	квартальна	Юридичні особи, які здійснюють рибогосподарську діяльність, територіальні органи рибоохорони, за переліком, визначеним органом державної статистики	не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним періодом
21	Лісгосподарська діяльність за 20__ рік	3-лг	річна	Юридичні особи, яким надано у користування або власність ліси, за переліком, визначеним органами державної статистики	не пізніше 28 лютого
22	Ведення мисливського господарства за 20__ рік	2-тп (мисливство)	річна	Юридичні особи, яким надано у користування мисливські угіддя, за переліком, визначеним органами державної статистики	не пізніше 28 лютого

Джерело: Альбом форм статистичних спостережень

Додаток Г
Відповідність національної статистичної інформації
європейським вимогам
Стан реалізації Україною вимог Угоди про асоціацію
між Україною та ЄС в частині державної статистичної
інформації (глави 5 "Статистика" розділу V
"Економічне та галузеве співробітництво" Угоди)*.

Напрямок	Стан реалізації
Національні рахунки та макроекономічна статистика	Здійснено перехід до складання показників системи національних рахунків відповідно до вимог оновлених міжнародних стандартів Системи національних рахунків 2008 р., Європейської системи національних та регіональних рахунків 2010 р. (Регламент Ради (ЄС) № 549/2013) і Класифікації видів економічної діяльності 2010 року. З метою забезпечення користувачів статистичної інформації довготривалими часовими рядами даних здійснені ретроспективні розрахунки складових ВВП відповідно до оновленої методології за період, починаючи з 2000 року.
Статистика промисловості	Затверджено методологічні положення з розрахунку індексу обороту продукції промисловості з урахуванням розрахунку індексів внутрішнього та зовнішнього обороту (наказ Держстату від 25.03.2016 № 45). Починаючи з даних за січень 2017 р. здійснюється публікація індексів внутрішнього та зовнішнього обороту у промисловості
Статистика ділової активності підприємств	У 2015 р. в статистичну практику запроваджено розрахунки індикаторів ділової впевненості у промисловості, будівництві, роздрібній торгівлі, сфері послуг та сфері фінансових послуг відповідно до Методики розрахунку індикаторів ділових очікувань згідно з вимогами розширеного Спеціального стандарту поширення даних МВФ (наказ Держстату від 30.12.2014 № 411) та їх оприлюднення. У 2016 р. запроваджено розрахунок індикатора ділового клімату відповідно до вищенаведеної Методики та його оприлюднення.
Статистика сільського господарства	Затверджено Номенклатуру продукції сільського господарства (наказ Держстату від 15.10.2014 № 300), яка забезпечує співставність із категоріями Статистичної класифікації продукції і є аналогом Класифікації продукції за видами економічної діяльності ЄС.
	Затверджено Номенклатуру продукції рибальства й аквакультури (наказ Держстату від 13.11.2014 № 337) та форми державних статистичних спостережень з питань сільського господарства та рибного господарства
	Затверджено методологічні і практичні основи для проведення розрахунків основних статистичних показників виробництва продукції тваринництва та рослинництва (накази Держстату від 22.11.2016 № 220 та від 21.07.2017 № 194), а також складання економічних рахунків сільського господарства (наказ Держстату від 20.06.2014 № 196)

Продовження додатку Г

	Удосконалено методологію та інструментарій державних статистичних спостережень з питань садівництва, внесення добрив і пестицидів з урахуванням системи показників, передбачених міжнародними стандартами.
Статистика навколишнього середовища.	Удосконалено структуру щорічної форми звітності респондентів, яка передбачає відокремлення обліку відходів за місцем їх виробництва та поводження з ними (збирання, утилізації, видалення). Операції утилізації та видалення відходів адаптовано відповідно до додатків 1 та 2 Директиви № 2008/98/ЄС. Перелік відходів за матеріалами гармонізовано з останньою версією статистичної класифікації відходів (EWC-Stat/Version 4). Удосконалено державне статистичне спостереження щодо експлуатації лісів з метою використання даних при підготовці національного кадастру антропогенних викидів та адсорбції парникових газів відповідно до міжнародних зобов'язань
Статистика праці.	Затверджено та запроваджено в практику роботи Методологічні положення щодо класифікації та аналізу робочої сили й окремих форм трудової діяльності (наказ Держстату від 27.01.2017 №22). Документ розроблено відповідно до оновлених стандартів, передбачених Резолюцією щодо статистики трудової діяльності, зайнятості та недовикористання робочої сили, прийнятої 19-ю Міжнародною конференцією статистиків праці (жовтень 2013).
Обстеження домогосподарств.	Затверджено Методику розрахунку показників доходів та ресурсів домогосподарств, яка у т.ч. містить концепцію (методологічні засади) показників доходів, що розраховуються країнами ЄС на гармонізованій основі
Статистика зовнішньої торгівлі	Запроваджено у статистичну практику оновлені Методологічні положення із статистики міжнародної торгівлі товарами (наказ Держстату від 25.12.2013 № 413), підготовлені на основі методологічних рекомендацій Статвідділу ООН "Статистика міжнародної торгівлі товарами: концепції та визначення, 2010 рік".
	Держстат відповідно до домовленостей у рамках Меморандуму про взаєморозуміння щомісячно продовжує надавати Євростату до бази даних Comext інформацію щодо обсягів зовнішньої торгівлі товарами на рівні 8 знаків Гармонізованої системи (HS-2012) в євро. Продовжується обмін даними зі статистики зовнішньої торгівлі з державами – членами ЄС: Австрією, Болгарією, Латвією, Литвою, Польщею та Чехією
Статистика енергетики	Впроваджено європейську практику моніторингу цін на природний газ, який постачається кінцевим споживачам (наказ Держстату від 28.12.2016 №253). Створено умови для моніторингу цін на природний газ та електроенергію для промислових та побутових споживачів відповідно до стандартів ЄС.
Статистика фінансових установ	Затверджено Методологічні положення з організації проведення структурних обстежень кредитних установ - банківських та небанківських (наказ Держстату від 30.12.2014 № 412), положення та методи якого відповідають Регламенту ЄП та Ради (ЄС) № 295/2008.

Продовження додатку Г

	Затверджено Методологічні положення з організації проведення структурного обстеження страхових компаній (наказ Держстату від 29.09.2015 № 225). Документом в українську статистичну практику запроваджено методологію складання щодо страхових компаній показників структурної статистики, передбачених вимогами законодавства ЄС, зокрема Регламентом (ЄС) № 295/2008 ЄП та Ради ЄС
Звіт з якості державного статистичного спостереження	Затверджено Рекомендації щодо підготовки та погодження стандартного звіту з якості державного статистичного спостереження (наказ Держстату від 05.02.2014 № 27)
Забезпечення конфіденційності в органах державної статистики	Проведено Глобальну оцінку національної статистичної системи України. Затверджено Методологічні положення щодо забезпечення статистичної конфіденційності в органах державної статистики (наказ Держстату від 15.02.2017 № 41)
Статистичне спостереження щодо діяльності колективних засобів	Затверджено новий інструментарій для проведення державного статистичного спостереження щодо діяльності колективних засобів розміщування (наказ Держстату від 16 липня 2018 року № 151), який гармонізовано з Регламентом (ЄС) № 692/2011 Європейського Парламенту та Ради від 6 липня 2011 року стосовно європейської статистики туризму, завдяки чому очікується удосконалення статистичної звітності з питань туризму відповідно до європейських та міжнародних стандартів, у тому числі рекомендацій Всесвітньої туристичної організації
Програма розвитку державної статистики до 2023 року	Кабінетом Міністрів України затверджено Програму розвитку державної статистики до 2023 року (постанова від 27 лютого 2019 року № 222), якою визначені стратегічні напрями та завдання держстатистики, а також очікувані результати та які має на меті реформування державної статистики для забезпечення потреб суспільства в об'єктивній та неупередженій статистичній інформації.

*Станом на 1 січня 2020 року

Додаток Д
Проект Порядку облікової оцінки ресурсного потенціалу
суб'єктів аграрного підприємництва з метою його
капіталізації

1. Загальні положення.

1.1. Проведення оцінки справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку в Україні передбачає дотримання Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 року № 2658-ІІІ; Національних стандартів оцінки.

1.2. Процедура оцінки передбачає: обговорення завдання на оцінку; підписання договору; огляд Об'єкта оцінки та збір вихідних даних про нього; збір та обробка іншої суттєвої інформації, необхідної для застосування методичних підходів; аналіз інформаційних джерел та їх узагальнення з метою формування уяви про обмеження та застереження, які можуть супроводжувати процедури проведення оцінки та використання її результатів; визначення та застосування методичних підходів, методів та оціночних процедур, що найбільш повно відповідають визначеній меті оцінки та обраному виду вартості, що підлягає визначенню; узгодження результатів оцінки, отриманих із застосуванням методичних підходів та методів оцінки; складання звіту про оцінку майна та висновку про вартість об'єкта оцінки на дату оцінки.

1.3. Документальне забезпечення оцінки для цілей бухгалтерського обліку включає: фото об'єктів оцінки, зроблені під час обстеження оцінюваного майна оцінювачами, що є обов'язковим етапом оцінки; правовстановлюючі документи; технічні паспорти на об'єкти оцінки; договір на надання послуг по оцінці; довідки про показники об'єктів оцінюваного майна, що надаються замовниками такої оцінки; технічні характеристики об'єктів оцінки узагальнені в анкетних листах. Форма анкет визначається оцінювачем та заповнюється Замовником.

2. Організація процедур облікової оцінки

2.1. В основу Методики доцільно покласти наступні норми.

2.1.1. Створити комісії по інвентаризації та оцінці основних засобів на сільськогосподарських підприємствах.

2.1.2. До складу комісії з оцінки включити:

керівника (голова Комісії)

головного бухгалтера;

бухгалтера з обліку основних засобів;

матеріально-відповідальних осіб;

профільних спеціалістів, відповідальних за використання об'єктів основних засобів (інженер, зоотехнік, агроном).

2.1.3. Забезпечити наступну послідовність роботи Комісії:

1. Інвентаризація усіх наявних основних засобів

2. Встановлення дійсного технічного стану об'єктів основних засобів, аналіз на предмет можливості подальшого використання та перегляд очікуваних термінів їх корисного використання

3. Оцінка вартості основних засобів за встановленою методикою.

3. Види потенціалу, що підлягають переоцінці.

3.1. Розробка і затвердження облікової політики щодо капіталізації ресурсів з визначенням випадків обов'язкової переоцінки її періодичності та моніторингу відхилення балансової вартості від справедливої. Зокрема:

- Обов'язкова переоцінка (основні засоби, введені в експлуатацію до 1 квітня 1996 р., які підлягали індексації у 1992-1996 р.р., та балансова вартість яких не відповідає жодній з баз оцінок встановлених НП(С)БО 7 «Основні засоби»).
- Обов'язкова переоцінка (основні засоби, балансова вартість яких рівня нулю та які продовжують використовуватись в господарській діяльності).
- Інші об'єкти основних засобів переоцінюються, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу

4. Методичні підходи.

4.1. Переоцінка має бути проведена лише з дотриманням вимог національних стандартів оцінки, що забезпечить визначення справедливої вартості на вимогу ПСБО. У зв'язку з цим, оцінка основ-

них засобів підприємства може бути проведена: незалежним оцінювачем згідно Закону України «Про оцінку та оціночну діяльність в Україні» або Комісією підприємства з дотриманням вимог щодо переоцінки встановлених чинним законодавством з бухгалтерського обліку, а саме відповідати ПСБО 7 «Основні засоби».

5. Оформлення результатів оцінки

5.1. Форми документів для проведення такої оцінки та узагальнення результатів, які можуть бути адаптовані в сучасні програми табличної обробки даних, зокрема Excel, додаються до Порядку.

Додаток Е
Пропонований пакет форм документів для розрахунку
справедливої вартості потенціалу суб'єкта аграрного
підприємництва

1. Форми-розрахунки справедливої вартості будівель -
порівняльний підхід (виробничо-складські приміщення)

1. Форма аналізу ринку подібного майна

№	Адреса	Об'єкт	Характеристика	Площа, кв.м.	Вартість об'єкту, грн.	Джерело інформації
	Наводиться точна адреса об'єкту порівняння	Цех, Майстерня, Завод, комплекс складських приміщень, виробничі приміщення, ангар тощо	Наводиться детальна характеристика обраних аналогів для порівняння	Вказується точна площа	Вказується точна вартість у грн.	Наводиться повне посилання на веб-сторінку оголошення

2. Форма коригування вартості обраних об'єктів порівняння

№	Фактори порівняння	Об'єкт оцінки	Аналоги		
			1	2	3
	Вартість об'єкту, грн.	x	5400000	1254501	3345336
	Площа	5-2000	9000	900	1790
	Ціна продажу (грн. за 1 кв.м.)	x	600,00	1394,00	1869,00
1	Умови оренди	Типові	З торгом	З торгом	З торгом
	Коефіцієнт коригування	x	0,9	0,9	0,9
2	Місцерозташування	Запорізька обл., Мелітопольський р-н: м. Мелітополь та с. Новомиколаївка	Мелітополь, Запорізька область	Мелітополь, Запорізька область	Мелітополь, Запорізька область
	Коефіцієнт коригування	x	1	1	1
3	Функціональне використання	виробничо-складські приміщення	завод	комплекс с ангаром і складами	комплекс складських приміщень
	Коефіцієнт коригування	x	1	1	1
4	Фізичний (технічний) стан оцінюваних приміщень (знос)	задовільний	добрий	д/н	добрий
	Коефіцієнт коригування	x	0,9	1	0,9

5	Наявність комунікацій	електропостачання, водопостачання та опалення (частково)	все	д/н	электрическая мощность 35 кВт, отопление (частично)
	Коефіцієнт коригування	х	0,95	1	1
6	Наявність додаткових зручностей	відсутні	відсутні	відсутні	рампа, офіс
	Коефіцієнт коригування	х	1	1	0,95
7	Площа оцінюваних приміщень	5-2000	9000	900	1790
	Коефіцієнт коригування	х	1,1	1	1
8	Наявність земельної ділянки	державна власність	д/н	д/н	д/н
	Коефіцієнт коригування	х	1	1	1
	Ціна після коригування		507,87	1254,60	1438,20
	Середнє значення вартості 1 м2 обраних аналогів (без ПДВ)				
	Площа об'єкту оцінки				
	Справедлива вартості об'єкту оцінки				

II. Форми-розрахунки справедливої вартості інвестиційної нерухомості – дохідний підхід

1. Форма аналізу ринку оренди подібного майна

№	Адреса	Об'єкт	Характеристика	Площа, кв.м.	Вартість об'єкту, грн.	Джерело інформації
	Наводиться точна адреса об'єкту порівняння	Цільове призначення	Наводиться детальна характеристика обраних аналогів для порівняння	Вказується точна площа	Вказується точна вартість у грн.	Наводиться повне посилання на веб-сторінку оголошення

2. Форма коригування вартості орендних ставок обраних об'єктів порівняння

№	Фактори порівняння	Об'єкт оцінки	Аналоги		
			1	2	3
	Ціна оренди (грн. за 1 кв.м.)	х	25	23	10
1	Умови оренди	Типові	3 торгом	3 торгом	3 торгом
	Коефіцієнт коригування	х	0,95	0,95	0,95

2	Місцерозташування	Київська обл. Васильківський р-н., смт. Глеваха	Київ, Теремки, 2 км от одесской площади, 10 мин. пешком от метро	г. Вишневое, Промзона	в 35 км от Киева, пгт. Макаров
	Коефіцієнт коригування	х	0,9	1	1
3	Функціональне використання	відкритий майданчик	открытая площадка	открытая площадка, стоянка	открытая площадка
	Коефіцієнт коригування	х	1	1	1
4	Технічний стан майданчика	добрий	добрий, краший	добрий, краший	добрий, краший
	Коефіцієнт коригування	х	0,9	0,9	0,9
5	Площа оцінюваного майданчика	15-300, 12000-15000	50-400	300	500-15000
	Коефіцієнт коригування	х	1	1	1
6	Наявність комунікацій	Електрика	д/н	Электричество	Все коммуникации
	Коефіцієнт коригування	х	1	1	0,9
7	Наявність додаткових зручностей	ні	ні	ні	ні
	Коефіцієнт коригування		1	1	1
	Ціна після коригування		19,23	19,60	7,69
	Середнє значення вартості оренди 1 м2 обраних аналогів				15,51

3. Форма розрахунку справедливої вартості (метод прямої капіталізації чистого операційного доходу)

№п/п	Параметри	Значення, грн.
1.	Площа об'єкту оцінки, кв. м.	1,00
2.	Величина орендної ставки 1 м ² на місяць, дол.	15,51
3.	Передбачуваний валовий річний дохід (ряд 1 * ряд 2 * 12 міс.)	186,12
4.	Виправлення на недозавантаження об'єкту, (5% від ряд.3)	9,31
5.	Валовий дохід без ПДВ (ряд.3 – ряд.4)/1,2	147,34
6.	Втрати доходу на експлуатацію і підтримку об'єкту оцінки у гарному стані (5% від ряд.5)	7,37
7.	Чистий річний дохід (ряд.5 – ряд.6), дол.	139,97
8.	Ставка капіталізації, R	0,14
	Справедлива вартість об'єкту оцінки	

III. Оцінка споруд та передавальних пристроїв – витратний підхід

1. Форма-розрахунок вартості відтворення

Найменування об'єктів оцінки	Рік введ.	Площа, м.кв.	№ УПВВ, табл.	БВ одинич. показника в руб.	Од-ця ви-міру	Кіль-ть одиниць	Коеф. прив. Кп	Коеф. придатності, Кпр.	коеф. придатності функц. зносу	Коеф. економ. прид.і	Відновна вартість, грн.
Сан-вузол	1958	8,1	УПВВ № 28 табл. 172	637,4	буд.	1	73,09	0,4	0,4	0,3	2236,20
Теплиця	1968	442,8	УПВВ №2 табл. 168	44,9	м³	1771	73,09	0,4	0,4	0,3	278974,24
Будівля охорони	1987	5,6	УПВВ №1 табл. 51	36,2	м³	25	73,09	0,7	0,5	0,3	6945,38
Огорожа з металеві сітки	2017	469 м.п.	УПВВ №26 табл. 150	9,2	п.м.	469	73,09	0,8	0,5	1	126147,49

IV. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності – витратний підхід

1. Форма-розрахунок вартості відтворення

№ п/п	Дата/період	Склад витрат	Сума, грн.
1. Витрати на розробку препарату			
1	2005-2010	Прямі матеріальні витрати	42 000,00
2	2005-2010	Витрати на оплату праці розробників	119 100,00
3	2005-2010	Витрати на сплату внесків на обов'язкове соціальне страхування з заробітної плати розробників	39 500,00
4	2005-2010	Інші витрати безпосередньо пов'язані із створенням ОПВ	2800,00
2. Витрати на державну реєстрацію права інтелектуальної власності на ОПВ			
1	2005-2010	Публікація заяви, експертиза, публікація патенту	3600,00
	Всього		207 0,00

2. Форма-розрахунок зносу та коефіцієнту придатності Об'єкту оцінки

Загальний строк корисного використання об'єкта права інтелектуальної власності* (з 29.03.2014р. по 01.01.2045р. = 30 років 9 місяців)	369 міс.
Фактичний строк корисного використання об'єкта права інтелектуальної власності (з 29.03.2014р. по 04.01.2021р. = 6 років 9 місяців)	81 міс.
Залишковий строк корисного використання об'єкта права інтелектуальної власності (24 роки)	288 міс.
Знос, % $81/369 \times 100 = 22\%$	22 %
Коефіцієнт придатності $1 - (22/100) = 0,8$	0,8

3. Розрахунок залишкової вартості відтворення

<i>Показник</i>	<i>Значення</i>
Вартість відтворення, грн	207 000,00
Коефіцієнт придатності	0,8
Залишкова вартість відтворення, грн.	165 600,00

V. Оцінка обладнання та транспортних засобів – порівняльний підхід

1. Форма-розрахунок справедливої вартості

Найменування КТЗ	Рік випуску	Кількість років експлуатації	Пробіг	Тех.стан (добрий, задовільний, незадовільний, непридатний)	Вартість аналогу 1	Вартість аналогу 2	Вартість аналогу 3	Середньоарифметичне значення вартості аналогів, грн.	Коригування та торг, 5%	Скоригована вартість обраних аналогів, грн. (без ПДВ, округлене до цілого)
Автомобіль АТЗ-3608 №АР4481АН	1986	34	Не працює	Задовільний	59 215,50	47 372,40	50 143,69	52 243,86	2 612,19	49 632,00
Автомобіль Toyota Camry №АР4747СХ	2011	9	512020	Добрий	312 657,84	362 398,86	388 453,68	354 503,46	17 725,17	336 778,00
Автомобіль CHEVROLET NIVA №АР2992АВ	2004	16	Не працює	Задовільний	116 062,38	113 693,76	87 638,94	105 798,36	5 289,92	100 508,00
Автомобіль ЗАЗ VIDA №АР5800ЕВ	2015	3	191766	Добрий	106 564,21	111 325,14	113 693,76	110 527,70	5 526,39	105 001,00
Автомобіль Renault Duster №АР4700ЕО	2018	1	60040	Добрий	402 665,40	378 979,20	381 347,82	387 664,14	19 383,21	368 281,00
Автобус КАВЗ-3270 №АР9064ВІ	1990	30	Не працює	Задовільний	26 054,82	23 686,20	30 792,06	26 844,36	1 342,22	25 502,00
Автововоз ГАЗ-53 АВВ-3,6 АР5913СА	1986	34	Не працює	Задовільний	39 500,00	59 215,50	29 607,75	42 774,42	2 138,72	40 636,00
Автозаправник ГАЗ-52 №АР4425АН	1989	31	Не працює	Задовільний	29 607,75	28 423,44	47 372,40	35 134,53	1 756,73	33 378,00
Причеп ПТС 4,5м3	1992	28		Задовільний	26 000,00	23 000,00	31 000,00	26 666,67	1 333,33	25 333,00
Всього										

VI. Запропоноване документальне забезпечення оцінки земельних ділянок

1. Форма-розрахунок коригування вартості обраних аналогів порівняння земельних ділянок

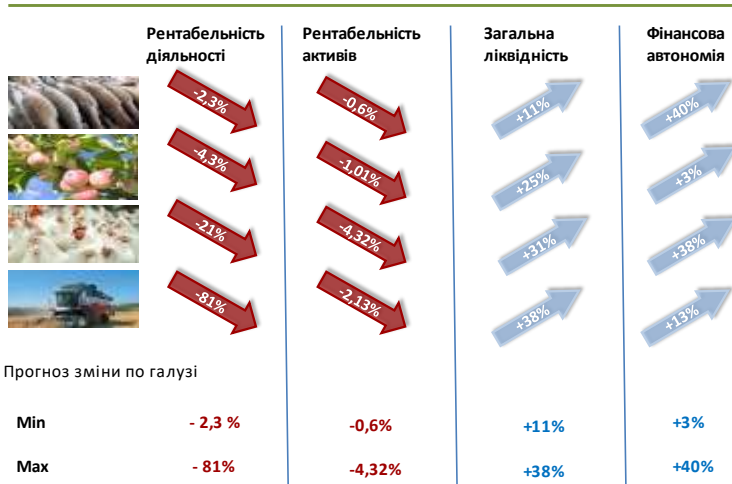
Фактори порівняння земельних ділянок	Об'єкт оцінки	Аналоги			
		1	2	3	4
Джерело інформації		http://domik.ua	http://domik.ua	https://www.olx.ua	http://realt.ua
Аналог	земельна ділянка	земельна ділянка	земельна ділянка	земельна ділянка	земельна ділянка
Опис аналогу	x	1 Га пгт. Чабаны Одесская трасса, фасад ОСГ, за АЗС ОКО .2 км от метро Теремки. Цена 2900у.е\сотка. Ва- рианты.	Участок от 3а до 6Га с.Га- тне фасад 6Га с.Гатне, Осг фасад, можно под любой вид деятельности, можно частями от 3Га . Цена 3000у.е\ сотка , 3 км от Б.Окружной.	Продаж земельный участок 3.6 Га (2 по 1.8 Га) в Крюков- щине. ОСГ (возможна смена назначения на любой вид). го- родка. Асфальтированная до- рога, напротив коттеджная за- стройка	Земельный участок 2 га Цена : (\$ 500 000), \$ 2500 за сотку ОСГ по ген плану под стр-во много- квартирных домов
Вартість, грн.	x	7 902 500,00	-	24 226 560,00	14 020 000,00
Площа, сот	430,37	100	300	360	200
Ціна продажу (грн. за 1 сотку)	x	79 025,00	84 120,00	67 296,00	70 100,00
Функц. використання	товарного с.г. виробництва	ОСГ	ОСГ	ОСГ	ОСГ
Коефіцієнт коригування	x	1	1	1	1
Умови продажу	Типові	Торг	Торг	Торг	Торг
Коефіцієнт коригування	x	0,95	0,95	0,95	0,95
Місцезорозташування	Чабанівська селищна рада	пгт. Чабаны	с. Гатне фасад	Крюковщина	Борщаговка
Коефіцієнт коригування	x	0,95	0,95	1	1
Площа земельної ділянки, сот.	430,37	100	300	360	200
Коефіцієнт коригування	x	0,95	1	1	1
Ціна після коригування, грн.	x	67 754,06	75 918,30	63 931,20	66 595,00

2. Форма-розрахунок справедливої вартості земельної ділянки

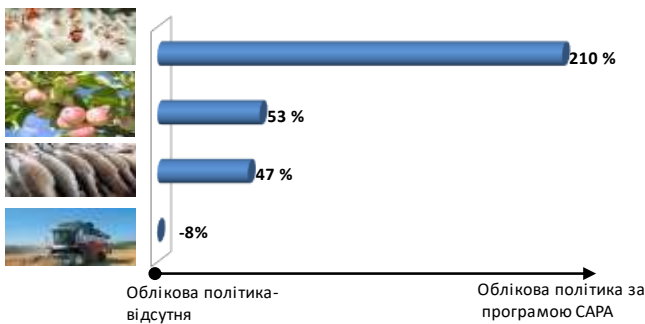
1	Середня вартість продажу аналогічних земельних ділянок, грн. За 1 сотку (середнє медіанне)	82 614,41
2	Ринкова вартість земельної ділянки, грн.	35 554 764,00

Додаток Ж

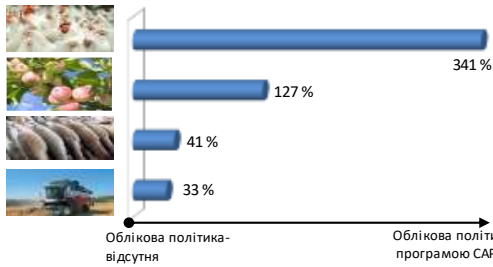
Зміна показників фінансової безпеки: інтерпретація результатів



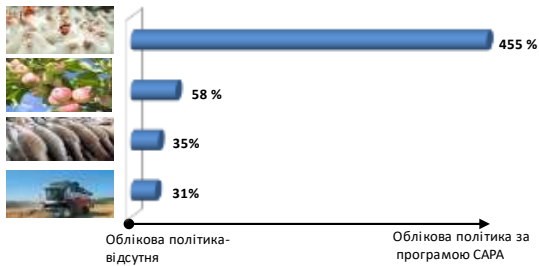
Результати впровадження облікової фінансової технології САРА приріст вартості активів



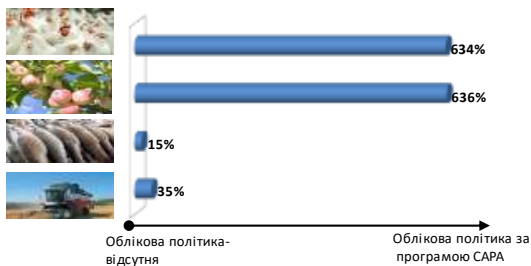
Результати впровадження обліково-фінансової технології САРА:
приріст вартості основних засобів



Результати впровадження обліково-фінансової технології САРА
приріст власного капіталу



Результати впровадження обліково-фінансової технології САРА
приріст додаткового капіталу



Додаток 3.

I. Запропоноване документальне забезпечення оцінки прав користування земельними ділянками в бюджетних установах

1. Форма розрахунок вартості права постійного користування: узгодження розрахунку за різними методами

Об'єкт оцінки	Методи			
	1	2	3	4
	Капіталізація пряма по ринку оренди	Капіталізація пряма по НГО	Капіталізація пряма % від рин. вартості землі	Капіталізація непряма % від рин. вартості землі
Адреса	вул. Амосова, 13 у Солом'янському районі м. Києва	вул. Амосова, 13 у Солом'янському районі м. Києва	вул. Амосова, 13 у Солом'янському районі м. Києва	вул. Амосова, 13 у Солом'янському районі м. Києва
Кадастровий номер	8000000000:72:276:0005	8000000000:72:276:0005	8000000000:72:276:0005	8000000000:72:276:0005
Площа, га	2,5518	2,5518	2,5518	2,5518
Площа, сотка	255,18	255,18	255,18	255,18
Площа, кв.м.	25518	25518	25518	25518
Нормативна грошова оцінка, грн./кв.м.	6 291,15	6 291,15	6 291,15	6 291,15
Нормативна грошова оцінка, грн.	160 537 559,85	160 537 559,85	160 537 559,85	160 537 559,85
Стака земельного податку, %	1,00	1,00	1,00	1,00
Витрати на сплату земельного податку (річна сума земельного податку), грн.	1 605 375,60	1 605 375,60	1 605 375,60	1 605 375,60
Передбачуваний валовий річний дохід (дохід від оренди), грн.	9 427 900,69	11 237 629,19	9 415 633,30	9 415 633,30
Очікуваний додатковий дохід користувача, грн	7 822 525,09	9 632 253,59	7 810 257,70	7 810 257,70
Ск	0,0900	0,0900	0,0900	0,0900
Вартість права постійного користування, грн.	86 916 945,46	107 025 039,90	86 780 641,11	85 613 568,28
Вартість права постійного користування, грн./га	34 061 033,57	41 940 998,47	34 007 618,59	33 550 265,81

**II. Порівняння діючого і запропонованого підходів
відображення переоцінки в основних засобах в бюджетних
установах вартості**

Чинний підхід до відображення переоцінки (коефіцієнт переоцінки)			Запропонований підхід до відображення переоцінки (дооцінка первісної вартості)		
Переоцінена первісна вартість	Переоцінений знос	Переоцінена залишкова вартість	Переоцінена первісна вартість	Переоціне- ний знос	Переоцінена залишкова вартість
50 390 380 372,21	50 385 804 759,96	4 575 612,25	4 685 730,42	110118,17	4 575 612,25
6 879,71	6 869,71	10,00	6 879,71	6869,71	10,00
107 343 541 569,70	107 338 954 058,50	4 587 511,20	4 821 492,00	233980,8	4 587 511,20
24 125 115 610,70	24 121 995 074,42	3 120 536,28	3 197 837,08	77300,8	3 120 536,28
106 767,50	70 068,26	36 699,24	120 781,15	84081,91	36 699,24
7 628,33	5 897,92	1 730,42	8 807,92	7077,5	1 730,42
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
60 003,24	50 247,39	9 755,85	60 003,24	50247,39	9 755,85
233 475 310,15	233 368 488,04	106 822,11	128 668,57	21846,46	106 822,11
31 947,79	18 810,04	13 137,75	27 794,11	14656,36	13 137,75
8 021 367 974,10	7 992 645 067,86	28 722 906,24	30 239 379,45	1516473,21	28 722 906,24
242 922,00	142 464,05	100 457,95	242 922,00	142464,05	100 457,95
74 634 053,89	73 071 198,31	1 562 855,58	1 704 135,41	141279,83	1 562 855,58
363 082,65	363 072,65	10,00	363 082,65	363072,65	10,00
344 948,63	344 938,63	10,00	344 948,63	344938,63	10,00
341 244,45	341 234,45	10,00	341 244,45	341234,45	10,00
166 500,00	135 558,23	30 941,77	166 500,00	135558,23	30 941,77
28 814,00	28 804,00	10,00	28 814,00	28804	10,00
20 202,00	8 992,85	11 209,15	20 202,00	8992,85	11 209,15
156 131,00	53 863,56	102 267,44	156 131,00	53863,56	102 267,44
13 762 707 370 386,50	13 762 551 384 956,60	155 985 429,98	169 990 291,44	14004861, 46	155 985 429,98

**III. Практична апробація запропонованого порядку
переоцінки прав користування земельними ділянками
та розроблених форм розрахунків**

**Метод 1. На основі нормативного розміру орендної плати
(не більше 12% нормативно-грошової оцінки п.288.5.2 ПКУ).**

Вид земель	Сільськогосподарські угіддя	Інші землі	Непродуктивні землі
Площа, га	4604,0740	331,8301	20,0743
Нормативна грошова оцінка ділянки, грн./га	29 240,04	31 970,15	
Ставка оренди, %	10,00	10,00	
Чистий операційний дохід (розрахований як % від нормативно-грошової оцінки земельних ділянок державної власності), грн./га	2 924,00	3 197,02	
Ставка земельного податку, %	1	3	
Чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди (п. 44 Методики) чи інші витрати пов'язані з користуванням земельною ділянкою, грн./га	292,40	959,10	
Очікуваний додатковий дохід користувача, грн/га	2 631,60	2 237,92	
Ск	0,08	0,08	
Вартість права постійного користування (без ПДВ, округлене до цілого), грн./га	32 895,00	27 974,00	22 379,00
Вартість права постійного користування (без ПДВ, округлене до цілого), грн.	151 451 014,00	9 282 615,00	449 243,00

Метод 2. Прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу користувача земельної ділянки на основі ринкового (конкурентного) розміру орендної плати (у разі визначення орендаря на конкурентних засадах п.288.5.3 ПКУ).

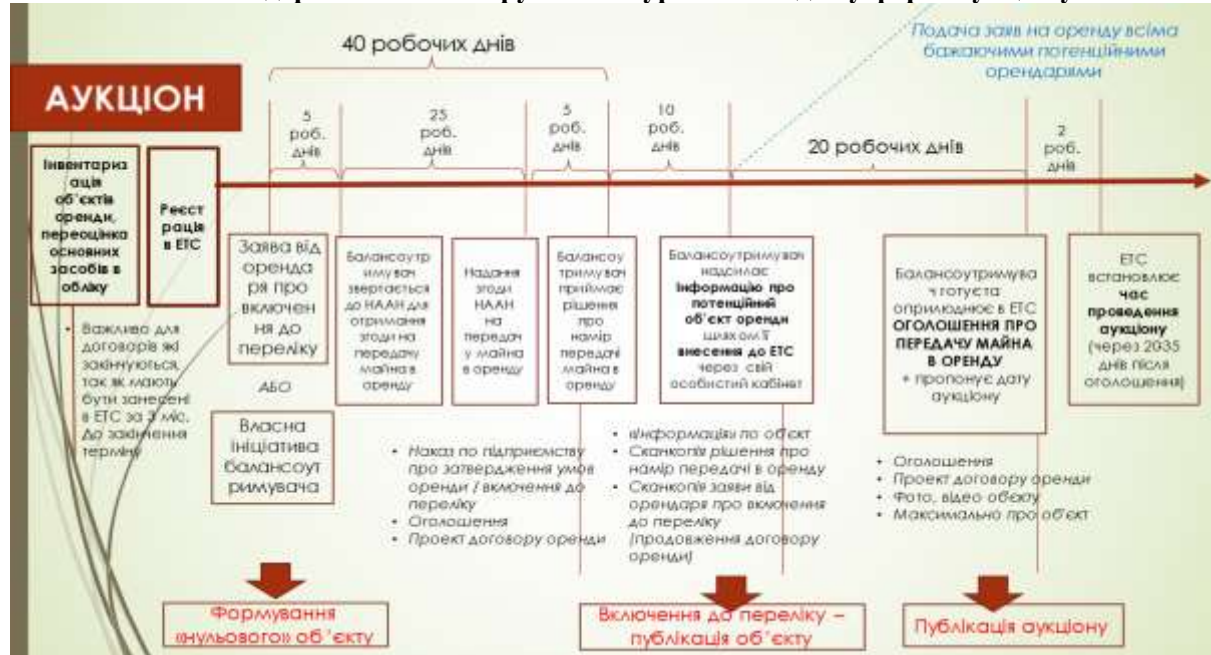
Вид земель	Сільськогосподарські угіддя	Інші землі	Непродуктивні землі
Площа, га	4604,0740	331,8301	20,0743
Нормативна грошова оцінка ділянки, грн./га	32 865,80	31 970,15	
Чистий операційний дохід (ринковий рівень ЧОД, розрахований на базі інформації щодо розміру оренди земельних ділянок державної власності в Київській області), грн./га	3545,8	3545,8	
Стака земельного податку, %	1	3	
Чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди (п. 44 Методики) чи інші витрати пов'язані з користуванням земельною ділянкою, грн./га	328,66	959,10	
Очікуваний додатковий дохід користувача, грн/га	3 217,14	2 586,70	
Ставка капіталізації, Ск	0,08	0,08	
Ринкова вартість права користування земельною ділянкою, грн./га	40 214,00	32 334,00	25 867,00
Ринкова вартість права користування земельною ділянкою, грн.	185 148 232,00	10 729 394,00	519 262,00

Метод 3. На основі рентного доходу

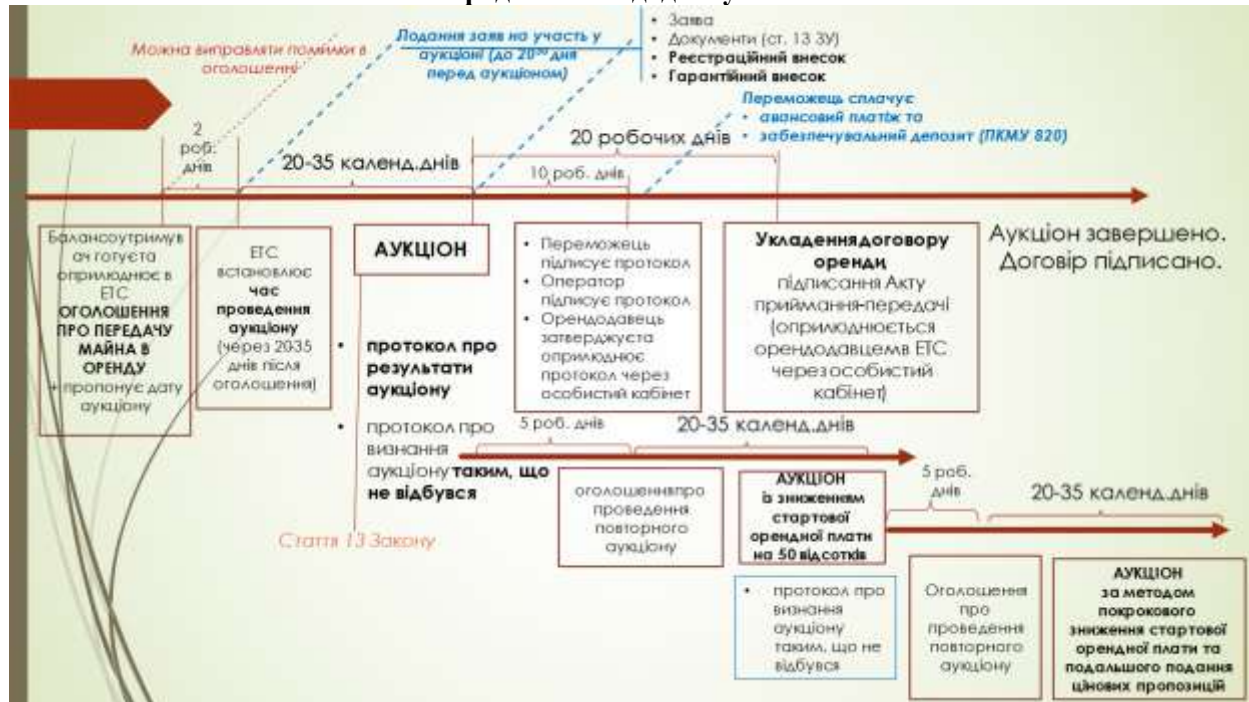
Вид земель	рілля	сіножаті	пасовища	багаторічні насадження	ВСЬОГО
Площа, га	3741,1272	607,5178	255,2623	0,1667	4604,0740
Ринковий рівень рентного доходу, грн./га	1578,84	1578,84	1578,84	1 578,84	
Чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди (п. 44 Методики) чи інші витрати пов'язані з користуванням земельною ділянкою, грн./га	0,00	0,00	0,00	0,00	
Очікуваний додатковий дохід користувача, грн/га	1 578,84	1 578,84	1 578,84	1 578,84	
Ставка капіталізації, Ск	0,08	0,08	0,08	0,08	
Ринкова вартість права користування земельною ділянкою, грн./га	19 736,00	19 736,00	19 736,00	19 736,00	19 736,00
Ринкова вартість права користування земельною ділянкою, грн.	73 834 886,00	11 989 971,00	5 037 857,00	3 290,00	90 866 004,00

Додаток II

Розроблений механізм організації та документального забезпечення використання (оренди) активів державного сектору на конкурсних засадах у формі аукціону



Продовження додатку И



Додаток К
Розроблене документальне забезпечення інвентаризації земельного та просторового потенціалу
сільських територіальних громад

Інвентаризації земельних та просторових ресурсів території громади

Інвентаризаційний опис земельних ділянок громаді

Місцезнаходження земельних ділянок _____

Розписка

До початку проведення інвентаризації всі документи на землю здані в бухгалтерію і вся земля, що перебуває під нашою відповідальністю, перебуває на обліку. Особи, відповідальні за збереження землі:

_____ (посада, підпис)	_____ (посада, підпис)	_____ (посада, підпис)
_____ (прізвище, ім'я, по батькові)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

На підставі (розпорядження) від "___" _____ 20_ р.
Виконано знімання фактичних залишків _____ що значаться на обліку станом на "___" _____ 20_ р.
Інвентаризація: розпочата "___" _____ 20_ р., закінчена "___" _____ 20_ р.

При інвентаризації встановлено таке:

№ з/п	Місцерозташування та площа ділянки	Рік набуття права	Номер		Рахується за станом на " " 20 р.				Відмітка про вибуття
			кадастровий	обліковий	Наявність та межі		Загальний стан		
					Відповідність меж	Вартість ділянки	Відповідність цільовому використанню	Придатність до експлуатації	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Разом за описом: а) кількість порядкових номерів _____
б) загальна кількість ділянок, фактично _____ (прописом)

Голова комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Усі земельні ділянки, поійменовані в цьому інвентаризаційному описі з № _____ до № _____, перевірені комісією в натурі за моєї (нашої) присутності та внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю (не маємо).

Особа(и), відповідальна(і) за збереження землі засобів:

"___" _____ 200_ р.

Вказані у даному описі дані перевірів _____ (посада) _____ (підпис)

"___" _____ 200_ р.

(дата складання)

Інвентаризація:

розпочата	" ____ "	______	20_ р.
закінчена	" ____ "	______	20_ р.

[illegible]

(прізвище, ініціали)

(підписи членів інвентаризаційної комісії, які брали участь в інвентаризації)

Зведена відомість наявності земель за категоріями у територіальній громаді _____

№ від _____

№ п/п	Категорії земель	Загальна площа земель за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельних ділянок	Відхилення у площах	Причини відхилень
1	Землі сільськогосподарського призначення				
2	Землі житлової та громадської забудови				
3	Землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення				
4	Землі оздоровчого призначення				
6	Землі рекреаційного призначення				
7	Землі історико-культурного призначення				
8	Землі лісгосподарського призначення				
9	Землі водного фонду				
10	Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони				
11	Землі іншого призначення				

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

**Відомість наявності земель сільськогосподарського призначення за категоріями
у територіальній громаді _____**

№ від

№п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Земельні ділянки державної власності	Земельні ділянки комунальної власності	Земельні ділянки приватної власності

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

**Відомість наявності земель сільськогосподарського призначення приватної власності
у територіальній громаді _____**

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки	Земельна діля- нка у власності жителя села	Земельна ділянка у влас- ності жителів інших на- селених пунктів	Земельна ділянка в емфітевзисі	Відумерла спадщина	Невитребуваний пай

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

**Відомість наявності земель сільськогосподарського призначення у територіальній
громаді _____**

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель житлової та громадської забудови у територіальній громаді _____

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення у територіальній громаді _____

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель оздоровчого призначення у територіальній громаді _____

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель рекреаційного призначення у територіальній громаді _____

№ від					
№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель історико-культурного призначення у територіальній громаді _____

№ від					
№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель лісгосподарського призначення у територіальній громаді _____

№ від					
№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Відомість наявності земель водного фонду у територіальній громаді _____

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

**Відомість наявності земель промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони
та іншого призначення у територіальній громаді _____**

№ від

№ п/п	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа земельної ділянки за даними Держгеокадастру	Загальна площа, встановлена за фактичними обстеженнями земельної ділянки	Відхилення у площі	Причини відхилень

Відомість склав: _____

Відомість завірили: _____

Додаток Л
Розроблене документальне забезпечення інвентаризації
економічного потенціалу сільських територіальних громад
Інвентаризації економічного потенціалу громади
(підприємницьких ресурсів)

Інвентаризаційно-аналітична картка підприємства, що діє на
території громади

№	Показник	Значення
	Назва	
	Організаційно-правова форма	
	Форма власності	
	Розмір підприємства (мікро-, мале, середнє, велике згідно ст.55 Господарського кодексу України)	
	Кінцевий бенефіціар	
	Юридична адреса	
	Фактична адреса розташування потужностей підприємства	
	Кількість землі у власності	
	Кількість землі у користування	
	Види діяльності	
	Кількість найманих працівників, всього	
	Кількість найманих працівників, що проживають на території громади	
	Розмір податків сплачених до місцевого бюджету у році	
	Розмір наданих підприємству пільг, субсидій та бюджетної допомоги протягом року	
	Розмір та вид допомоги на розвиток населеного пункту отриманої від підприємства протягом року	

Види продукції (робіт, послуг), що виробляються на території
громади

Вид продукції (товарів робіт, послуг)	Річні обсяги виробництва	Ринок збуту

Голова комісії _____
(посада)(підпис)(ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____
(посада)(підпис)(ініціали, прізвище)

Додаток М
Розроблене документальне забезпечення інвентаризації
культурно-історичного та соціально-інфраструктурного
потенціалу сільських територіальних громад
Інвентаризація культурно-історичного потенціалу
Акт інвентаризації культурно-історичного потенціалу територіаль-
ної громади

« ____ » _____ 20 ____ р.
 (дата складання)

На підставі розпорядчого документа від « ____ » _____ 20 ____ р.
 № _____ проведено інвентаризацію об'єктів культурно-історичного потенці-
 алу територіальної громади. При інвентаризації виявлені такі об'єкти:

№ п/п	Вид об'єкту	Культурна /історична цінність	Місцерозташування

Голова комісії: _____
 (посада) (підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____
 (посада) (підпис) (ініціали, прізвище)

Інвентаризація соціально-інфраструктурного потенціалу

На підставі розпорядчого документа від « ____ » _____ 20 ____ р.
 № _____ проведено інвентаризацію об'єктів соціально-інфраструктурного
 потенціалу територіальної громади. При інвентаризації виявлені такі об'єкти:

№ п/п	Вид об'єкту	Характеристика	Місцерозташування
	Заклади охорони здоров'я		
	Навчальні заклади		
	Заклади культури		
	Заклади спорту та дозвілля		
	Природно-заповідний фонд		
	Готелі		

Протяжність та стан доріг на території громади

Місцезнаходження	Протяжність	Технічний стан	Необхідність ремонту

Голова комісії: _____
 (посада) (підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____
 (посада) (підпис) (ініціали, прізвище)

Додаток Н

Таблиця

**Запропонована структура інформації запропонованого розділу
«Потенціал розвитку громади» для його доповнення у примітки
до фінансової звітності органів місцевого самоврядування
(за результатами інвентаризації активів та ресурсного потенціалу
територіальної громади)¹**

	Розділ	Характеристика та склад показників
1.	Історичні відомості	Коротка історична довідка Почесні громадяни
2.	Загальні відомості	Територія населеного пункту Схематична карта Мережа шляхів Транспортне сполучення
3.	Відомості регіональної статистики	<i>Дані щодо основних показників розвитку регіону за останні 3 роки, що дають можливість сформулювати уявлення про рівень розвитку, тенденції в економіці, сільському господарстві, інших інвестиційно важливих показниках</i>
4.	Фінансово-майновий потенціал	<i>Сукупність чистих активів громади, що відображена у фінансовій звітності відповідного органу місцевого самоврядування та всіх підприємств комунальної власності, розташованих на території громади.</i>
4.1.	Фінансові ресурси	<i>Грошові кошти органів місцевого самоврядування та фінансові ресурси підприємств і організацій, а також населення, що залучаються місцевими органами влади для забезпечення економічного і соціального розвитку регіону.</i> 1 Кошти місцевих бюджетів та зведеного бюджету області, призначені для цілей розвитку регіону. 2 Кошти державного бюджету (фінансова підтримка з боку держави) 3 Небюджетні кошти шляхом участі в реалізації регіональних проєктів бізнесу, населення, громадських структур тощо
4.2.	Майнові ресурси	<i>Сукупність основних матеріальних активів, що є на балансі органів місцевого самоврядування та підприємств комунальної власності.</i> 1 Основні засоби 2 Нематеріальні активи 3 Інші необоротні матеріальні ресурси
5.	Людський потенціал	<i>Кількісний склад людських ресурсів (населення) регіону, з відповідною диференціацією за віком, а також освітніми, професійними, творчими, соціальними, економічними властивостями та можливостями.</i>
5.1.	Населення	<i>Сукупність людей, які проживають на певній території (у країні, області, місті, районі, селі тощо).</i> 1 Соціально-демографічна характеристика населення 2 Чисельність та структура населення за результатами переписів населення
5.2.	Трудові ресурси	<i>Частина працездатного населення регіону, яка за своїм фізичним розвитком, розумовими здібностями і знаннями здатна працювати</i> 1 Зайнятість населення 2 Потенційні робочі місця для населення 3 Середній заробіток за різними категоріями працівників

Продовження додатку Н

6.	Економічний потенціал	<i>Сукупні можливості підприємств, суб'єктів господарювання та домогосподарств провадження підприємницької діяльності для забезпечення споживчих потреб регіону, податкових надходжень до місцевого бюджету</i>
6.1.	Наявний	1 Кількість та розподіл підприємств за формою власності 2 Кількість та розподіл підприємств за видами діяльності 3 Кількість та розподіл підприємств за обсягами діяльності 4 Кількість та розподіл підприємств за розміром податкових платежів, що сплачуються до місцевого бюджету 5 Кількість домогосподарств, що здійснюють сільськогосподарську діяльність та частково реалізують вирощену/вироблену продукцію (за видами продукції) 6 Наявність кооперативних формувань, потенціал та умови їх створення на території громади
6.2.	Перспективний	Розділ передбачає розкриття інформації, щодо наявних бізнес-планів, стартапів, потенційних варіантів розвитку підприємництва та території з зазначенням напрямів підтримки та стимулювання інвестора з боку органів самоврядування
7.	Природний потенціал	<i>Сукупність природних ресурсів та природних умов навколишнього природного середовища наявних на території громади, використання яких забезпечує розвиток окремих прибуткових видів діяльності для домогосподарств, приватних та комунальних суб'єктів господарювання, а також додаткові фінансові надходження до бюджету</i>
7.1.	Природні ресурси	1 Земельні ресурси 2 Мінерально-сировинні (корисні копалини) 3 Водні ресурси (за напрямками використання) 4 Лісові ресурси (за напрямками використання) 5 Ресурси флори, фауни (за видами та напрямками використання) 6 Рекреаційні ресурси
7.2.	Природні умови	1 Територіальне розташування регіону та його ландшафт, що можуть бути потенційно привабливими для інвестування в розвиток інфраструктури туризму та відпочинку 2 Особливості клімату, що покращують чи погіршують умови життя та господарювання на території громади 3 Потенційні варіанти розвитку зеленого туризму 4 Наявність природних пам'яток, що становлять потенційну цінність для розвитку території та залучення інвестицій 5 Парки, заповідники, об'єкти, що можуть бути потенційно облаштовані під такі
8.	Соціально-інфраструктурний потенціал	<i>Сукупність елементів соціальної сфери та інфраструктури регіону та їх здатність задовольняти потреби населення регіону медичного, побутового, освітнього, культурного, транспортного і житлово-комунального характеру.</i> 1 Житловий фонд 2 Заклади освіти і спорту 3 Охорона здоров'я та соціальна допомога 4 Торгівля і ресторанне господарство 5 Сфера побутових послуг 6 Транспортні сполучення та їх стан
9.	Культурно-історичний потенціал	1 Наявність культурних пам'яток, що можуть бути інвестиційно привабливими 2 Наявність історичних пам'яток, що можуть бути інвестиційно привабливими

Додаток О.

Результати апробації запропонованої методики облікової оцінки вартості земель сільськогосподарського призначення та прав їх оренди для цілей їх капіталізації у складі національного багатства

1. Розрахунок зваженого рентного доходу

		Посівна площа, тис.га	Перерахована частка культури в структурі посі- вів, %	Урожай- ність, ц з 1 га	Середня ціна реалі- за- ції,грн./ц.	Загальні ви- трати, грн./ц.	Прибуток ви- робника, грн./ц. (гр.12х0,291)	Рент- ний до- хід, грн./ц (гр.10- 11-13)	Рентний дохід, грн./га (гр.8 х гр.14)	Рентний дохід, зваже- ний, грн./га (гр.5 х гр.15)	Валовий дохід, грн./га (гр.8 х гр.10)	Валовий дохід, зва- жений, грн./га (гр.8 х гр.10)
	ВСЬОГО	27026										
1	Зернові та зернобо- бові куль- тури	14401,2		46,1	341,4	255,6	74,38	54,02	2490,34		15738,54	
1.1.	пшениця	6200,9	22,94	42,1	328,79	265,68	77,31	30,08	1266,25	290,53	13842,06	3175,95
1.2.	кукурудза на зерно	4285,5	15,86	66	353	237	68,97	86,53	5711,18	905,62	23298,00	3694,35
1.3.	ячмінь	2867,2	10,61	33	300,7	261,24	76,02	6,98	230,31	24,43	9923,10	1052,75
1.4.	жито	144,3	0,53	27,3	295,04	251,88	73,30	11,84	323,31	1,73	8054,59	43,01
1.5.	овес	209,3	0,77	24	282,14	243,96	70,99	7,85	188,34	1,46	6771,36	52,44
1.6.	просо	154,3	0,57	11,5	1310,68	709,56	206,48	512,90	5898,33	33,68	15072,82	86,06
1.7.	гречка	108,5	0,40	17,6	319,55	294,84	85,80	-11,95	-210,29	-0,84	5624,08	22,58
1.8.	рис	12,2	0,05	53,9	633,51	513,96	149,56	55,65	2999,41	1,35	34146,19	15,41
1.9.	зернобобові культури	324,4	1,20	27,3	652,41	374,64	109,02	231,19	6311,48	75,76	17810,79	213,79
2	Культури технічні	8692,02				0	0,00		0,00			
2.1.	Цукрові буяки	292,4	1,08	481,5	84,86	78,36	22,80	-3,24	-1561,39	-16,89	40860,09	442,07
2.2.	Соняшник	6073,4	22,47	22,4	851,6	537,96	156,55	246,75	5527,28	1242,11	19075,84	4286,81

2.3.	Льон-дов-гунець (волокно)	1,72	0,01	9	699,47	622,08	181,03	0,04	0,40	0,00	6295,23	0,40
2.4.	Ріпак і кольза	455,1	1,68	25,7	911,74	655,08	190,63	175,21	4502,94	75,83	23431,72	394,57
2.5.	Соя	1869,4	6,92	23	889,52	610,2	177,57	203,45	4679,39	323,68	20458,96	1415,16
3.	Картопля, культури овочеві	1759,4				0	0,00					
3.1.	Картопля	1312,2	4,86	165,8	263,18	260,52	75,81	-29,73	-4929,45	-239,34	43635,24	2118,63
3.2.	Культури овочеві	447,2	1,65	210,5	392,42	318	92,54	34,88	7342,66	121,50	82604,41	1366,86
4	Решта		8,39	46,1	341,4	255,6	74,38	54,02	2490,34	208,99		
			100,0							3049,58		18380,83

2. Розрахунок вартості 1 га землі

Внесок землі у валовий дохід, %	16,59
Ставка капіталізації для землі (сер. Ставка по депозитам для юр.осіб у грн.)	10,4%
Вартість землі, грн./ га	29322,87
Вартість землі, у.о./ га (26,19 на 04.04.2018)	1078,44

3. Порівняння визначеної вартості землі, вартості права оренди та вартості права користування

№		Грн./га	У.О./га	
1	Нормативна грошова оцінка сільгоспугідь	30 937,85	1 137,84	
2	Ринкова вартість сільгоспугідь, рілля	29 322,87	1 078,44	
3	Ринкова вартість права постійного користування	26 348,08	969,04	
4	Ринкова вартість права оренди для користувачів сільгоспугідь	14 286,52	525,43	48,72 % права і землі

4. Розрахунок вартості земель сільськогосподарського призначення

№		Тис.га	Млн.га	Млн. у.о.
1	Усього земель	32 541,30	32,54	24 512,57
3	землі державних сільськогосподарських підприємств (пост.кор)	773,90	0,77	749,94
4	землі недержавних сільськогосподарських підприємств (оренда)	18 702,20	18,70	9 826,75
5	землі громадян (власність)	11 655,80	11,66	12 570,12
6	Землі користувачів інших категорій(емфітевізис - власність)	1 409,40	1,41	1 365,76

Додаток П
Схвалення Концептуальних положень обліково-інформаційного
забезпечення капіталізації земель у складі національного
багатства на засіданні Бюро відділення аграрної економіки і
продовольства Національної академії аграрних наук України
(27 червня 2019 р., протокол № 9)

ВИТЯГ ІЗ
ПРОТОКОЛУ № 9

Розширене засідання бюро Відділення аграрної економіки
і продовольства НААН від 27 червня 2019 року

Присутні:

академіки – Гладій М.В., Саблук П.Т., Жук В.М.,
Кваша С.М., Месель-Веселяк В.Я.,
Сичевський М.П., Фурдичко О.І., Хвесик М.А.,
Шпичак О.М.
члени-кореспонденти – Ібатуллін Ш.І.,
Лузан Ю.Я., Прокопа І.В., Хомічак Л.М.
члени відділення за посадою – Кропивко М.М.,
Шанін О.В., Войтюк А.В., Дорош Й.М.,
Рибак Я.Я.
запрошені – Бездушна Ю.С.

Всього: 19 осіб

Порядок денний

1. Капіталізація національного багатства України: обліково-професійні аспекти

*Доповідач: завідувач відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», к.е.н., с.н.с. **Бездушна Юлія Сергіївна***

Порядок денний затверджено одногослосно.

Слухали: Інформацію завідувача відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», к.е.н., с.н.с. Бездушної Юлії Сергіївни «**Капіталізація національного багатства України: обліково-професійні аспекти**» (Доповідь додається).

До доповідачів надійшли запитання від: Кваша С.М., Месель-Веселяка В.Я., Дороша Й.М., Жука В.М., Саблука П.Т., Ібатулліна Ш.І. на всі запитання надані обгрунтовані відповіді.

В обговоренні доповіді виступили: Саблук П.Т., Ібатуллін Ш.І., Месель-Веселяк В.Я., Кваша С.М., Жук В.М.

Висловлено побажання і пропозиції:

Кваша С.М. – потрібно відкоригувати назву даної доповіді, як приклад: «Земельно-аграрний потенціал в структурі національного багатства України: обліковий аспект»;

Месель-Веселяк В.Я. – необхідно підготувати рекомендації з даного питання;

Жук В.М. – варто презентувати більш чіткіше по доповіді «хмарові технології» та визначити інший, зокрема професійний рівень бухгалтера.

Вирішили: Заслухавши та обговоривши доповідь завідувача відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» Бездушної Ю.С. розширене бюро Відділення аграрної економіки і продовольства відмічає, в цілому проведенні значні дослідження щодо питання обліково-інформаційного забезпечення капіталізації національних активів. Значне місце в національному багатстві України займає її сільськогосподарський потенціал, що наразі все продуктивніше використовується підприємництвом, а також стає джерелом доходів і для об'єднаних сільських громад. За попередніми оцінками лише земельна складова цього потенціалу, невідображена в національній статистиці на суму 25 млрд дол. Відсутність обліку земель сільськогосподарського призначення та іншого потенціалу країни на національних рахунках значно погіршує рейтингову оцінку України в світовій статистиці, ігноруючи знижує її інвестиційний потенціал.

Отже, є необхідність активізації співпраці Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Міністерства аграрної політики та продовольства України з Національною академією аграрних наук України, Національною академією наук України, що забезпечить:

здійснення комплексу нормативно-правових заходів з проведення суб'єктами господарювання облікової оцінки земель сільськогосподарського призначення для включення їх вартості до національних рахунків через систему фінансової та статистичної звітності;

підвищення професійного рівня працівників обліково-економічних служб через наукове забезпечення розробки відповідних методик, рекомендацій, інструктивних матеріалів, удосконалення навчальних програм ВНЗ;

активізацію вивчення зарубіжного досвіду щодо методик оцінки землі та природних ресурсів для цілей статистичних спостережень та національного рахівництва.

Враховуючи вищезазначене, розширене бюро Відділення аграрної економіки і продовольства Національної академії аграрних наук України постановили:

1. Роботу ННЦ «Інститут аграрної економіки» щодо наукового забезпечення обліково-інформаційної складової капіталізації природничих активів аграрної економіки визнати задовільною.

2. Відділенню аграрної економіки і продовольства (Саблук П.Т.) та Інституту економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України (Хвесик М.А., за згодою) забезпечити до 31 грудня 2019 р. координацію наукових досліджень в частині розв'язання проблем ідентифікації природничого капіталу та обліково-оціночних процедур включення його до системи національних рахунків України.

3. ННЦ «Інститут аграрної економіки» (Лупенко Ю.О.) у термін до 1 серпня 2019 року підготувати та направити Адміністрації Президента

України, Кабінету Міністрів України, Міністерству економічного розвитку і торгівлі України, Міністерству фінансів України, Державній службі статистики України, Міністерству аграрної політики та продовольства України доповідну записку та наукову доповідь, що стосуються проблеми недооцінки національного багатства України в системі національних рахунків та напрямів її вирішення.

4. ННЦ «Інститут аграрної економіки» (Лупенко Ю.О.), ТДВ «Інститут обліку і фінансів» (Попко Є.Ю.) посилити наукове забезпечення з розробки програм підвищення кваліфікації та сертифікації за Міжнародними стандартами фінансової звітності бухгалтерів експериментальної бази НААН та аграрної галузі в цілому, посилити науково-організаційну підтримку діяльності Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (постійно).

5. Відділенню аграрної економіки і продовольства (Саблук П.Т.), ННЦ «Інститут аграрної економіки» (Лупенко Ю.О.) та ТДВ «Інститут обліку і фінансів» (Попко Є.Ю.) при затвердженні планів науково-дослідних робіт передбачити розширення та поглиблення досліджень обліково-інформаційного забезпечення капіталізації аграрного сектору економіки та сільських територій, передбачивши розробку: концепції обліково-інформаційного забезпечення капіталізації активів аграрного підприємництва та сільських територій; методик інвентаризації потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій; методологічних підходів до облікової оцінки потенціалу аграрного підприємництва та сільських територій; галузевої політики обліку та звітності компонентів національного багатства; програм підвищення професійного рівня бухгалтерів.

6. Контроль за виконанням цієї постанови покласти на академіка-секретаря Відділення аграрної економіки і продовольства НААН Саблука П.Т.

Голосували одноголосно

Голова зборів

Саблук П.Т.

Вчений секретар

Войтюк А.В.

Згідно з оригіналом:

Вчений секретар



Войтюк А.В.

Наукове видання

Бездушна Юлія Сергіївна

**ПОВОЄННА КАПІТАЛІЗАЦІЯ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА:
ОБЛІКОВО-ОЦІНОЧНИЙ АСПЕКТ**

Монографія

Редактор

Технічний редактор *А.М. Артеменко*

Комп'ютерна верстка *Д.С. Сушко*

Підписано до друку 15.12.2022. Формат 60х84/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 26,25. Обл.-вид. арк. 18,5. Тираж 300 пр. Зам. № 32.

Видання та друк – Національний науковий центр

«Інститут аграрної економіки»

03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи Сер. ДК № 2065 від 18.01.2005

[illegible]

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.