

УДК 657.1:330.3

JEL Classification: M48; Q10

DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.201904006>

В.М. ЖУК, доктор економічних наук, професор, академік НААН
Ю.С. БЕЗДУШНА, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник

Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства та забезпеченні сталого розвитку України

Мета статті - навести обґрунтування нової облікової політики і єдиної методології оцінки вартості сільськогосподарських земель у фінансовій звітності та статистиці, як чинника капіталізації національного багатства України та забезпечення її сталого розвитку й належного представлення у світовому інформаційному просторі.

Методика дослідження. У дослідженні застосовано: статистичні методи; методи анкетування та узагальнення - при визначенні складових удосконалення облікової політики щодо земель сільськогосподарського призначення; аналізу та синтезу - для оцінки ефективності чинного порядку визначення справедливої вартості земельних активів сільськогосподарських підприємств. Оцінка вартості землі, права постійного користування та права оренди землі для її постановки на баланс виконана із застосуванням методології експертної грошової оцінки, зокрема методів прямої і непрямой капіталізації рентного та чистого операційного доходу.

Результати дослідження. Обґрунтовано місію інституту бухгалтерського обліку у збереженні й примноженні національного багатства України та забезпеченні її сталого розвитку.

Елементи наукової новизни. Розроблено та апробовано облікову політику і оцінку сільськогосподарських земель, що забезпечує капіталізацію національного багатства і належне представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені.

Практична значущість. Розрахована ефективність впровадження запропонованої облікової політики та оцінки сільгоспугідь становить 11,95 млрд дол. США приросту національного багатства України, що представлено в системі її національних рахунків. Табл.: 5. Рис.: 1. Бібліогр.: 51.

Ключові слова: фізична економія; сільськогосподарські угіддя; оцінка землі; облікова політика; МСФЗ; рентний дохід; система національних рахунків; фінансова звітність; статистика; сталий розвиток.

Жук Валерій Миколайович - доктор економічних наук, професор, академік НААН, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Бездушна Юлія Сергіївна - кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)

E-mail: bezdushna@vipo.biz.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0002-5924-0805>

Постановка проблеми. 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 най-

цінніше, чим володіє людство, відніс землю до п'яти абсолютних благ [41].

Питання вартості сільськогосподарських земель чи не найгостріше в ситуації, що склалася на сьогодні на ринку земель в Україні. Мораторій, що діє в Україні з часів розпаювання сільськогосподарських земель, виступає запорукою ресурсної безпеки аграрної галузі. Однак у суспільно-економічному просторі укріплюється ідея, що закритий ринок сільськогосподарської

© В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, 2019

землі не сприяє зростанню добробуту сільського населення та раціональному використанню національних земельних ресурсів.

Невизначеність із ціною землі слід вказати як один із факторів, що змушує з обережністю ставитися до ринку земель усіх учасників земельних відносин. Фактично діє ринок прав користування. Більшість сільськогосподарських земель передана в оренду. Незважаючи 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 в 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 із статистики. 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 Мінікономрозвитку разом із Державною службою статистики України Програму розвитку державної статистики до 2023 року [39]. 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 стане забезпечення відкритості й доступності статистичної інформації: створення сучасного, більш зручного для користувача («user-friendly») веб-порталу Держстату та його мобільної версії, широкого доступу користувачів до мікроданих (щодо зайнятості населення,

стану домогосподарств тощо), активізації 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.д. Отже, в частині змісту статистичної інформації, і про землю в тому числі, революції не передбачено. Як оцінити ринкову вартість своєї землі? Як селянину, власникові 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.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми і перспективи ринку сільськогосподарських земель України у різні періоди висвітлені у працях українських економістів: В. Амбросова [1], П. Гайдуцького [7], Д. Добряка [12], С. Кваші [23], Ю. Лупенка [27, 44], В. Русана [43], П. Саблука [44], М. Федорова [47], О.В. Ходаківської [27, 47], О.М. Шпичака [49].

Обґрунтуванню інформаційного, зокрема обліково-аналітичного забезпечення його розвитку присвячені роботи Н. Голуб [8], І.Замули [18], С. Остапчука [35], А. Третяка [40], В. Шевчука [50].

Формування та розвиток методології оцінки земель на рахунку праць Ю. Дехтяренка [10], О. Драпиковського [13], В. Заяця [19], І. Іванової [13], М. Лихогруда, Ю. Манцевича, Ю. Палехи [10], О. Шпичака [49].

Широкої популяризації потребують вчення теорії фізичної економії (Ф. Кене [24], В. Вернадського [5], С. Подолинського [36], М. Руденка [41, 42], Л. Гринів [48]), 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 зазна-

ченого вище) для подальшого узагальнення у фінансовій звітності, статистичній інформації та системі національних рахунків.

Мета статті - навести обґрунтування нової облікової політики і єдиної методології оцінки вартості сільськогосподарських земель у фінансовій звітності та статистиці, як чинника капіталізації національного багатства України та забезпечення її сталого розвитку й належного представлення у світовому інформаційному просторі.

Методологія дослідження. Ідея дослідження націлена на обґрунтування місії інституту бухгалтерського обліку в забезпеченні свідомого та ефективного використання земельних активів з урахуванням інтересів їх власників та пріоритетів збереження і примноження національного багатства України. Невідповідність стану обліку землі потребам сталого розвитку вирішується методологічними та методичними удосконаленнями застосування національних бухгалтерських стандартів. У дослідженні застосовано: статистичні методи; методи аналізу та синтезу - для оцінки ефективності методів визначення справедливої вартості земельних активів сільськогосподарських підприємств; 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 постановки на баланс виконана із застосуванням методології експертної грошової оцінки, зокрема методів прямої і непрямой капіталізації рентного доходу та чистого операційного доходу в межах дохідного підходу.

Розрахункові методи дослідження та метод узагальнення застосовані у процесі визначення потенційної вартості земельного капіталу у фінансовій звітності аграрних підприємств України за умови нової облікової політики.

За джерела інформації у дослідженні слугували статистичні дані Державної служби статистики України, Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, Національного банку України; Міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, нормативно-правові акти з питань оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Виклад основних результатів дослідження. Україна має колосальний земельно-

ресурсний потенціал. Станом на 1 січня 2017 р. земельний фонд України становив 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 [46].

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 МСФЗ 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 набуває глобального масштабу, адже її вирішення прямо впливає на рівень національного багатства України, його визначення та представлення на міжнародній арені. Йдеться про систему національних рахунків та макроекономічну статистику України, яка представляє нас у світі.

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

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.

1993 р., а також Європейською системою національних і регіональних рахунків (ESA'95) [51].

Серед таких рахунків: 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 [33].

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 уза-

гальнюється на рахунках капіталу в СНР у «Балансі активів і пасивів».

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 в СНР. 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 (табл. 1).

1. Баланс активів і пасивів України згідно з СНР та місце земельного капіталу в ньому

АКТИВ	ПАСИВ
1. Нефінансові активи <i>У тому числі:</i> Основний капітал у вартісному виразі в ринкових цінах, у тому числі земля [33]	3. Фінансові пасиви
2. Фінансові активи	4. Чиста вартість власного капіталу (національне багатство України) $4=1+2-3$

Джерело: Виділено на основі [14].

Для складання таких балансів Методологічні положення Держстату [33] 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 фінансовій звітності прямо впливає на розмір національного багатства України, що представлено в системі національних рахунків, які виступають основним джерелом інформації про Україну у світі.

Вирішення цієї проблеми є місією інституту бухгалтерського обліку та нової обліко-

вої 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. Особливим настільки, щоб мати окреме відображення в обліку та фінансовій звітності. Адже виокремлюють у своїй діяльності землі сільськогосподарського призначення і природнича наука, і політиком, 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 в 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 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. Серед причин - проблеми земельних відносин в Україні, недосконалість і складність застосування МСБО і 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 землі. Але права на оренду землі, на емфітевзис та постійне користування також не відображено на 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. У цілому національні стандарти ідентичні МСФЗ. Проте анкетування бухгалтерів аграрних підприємств виявило й інші проблеми. В ньому взяли участь понад 3000 бухгалтерів по всіх регіонах України. Анкетування відбулося на початку 2018 р. у рамках семінарів-навчань, що періодично проводяться професійним бухгалтерським 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 мотивації і контролю від державних інституцій є причиною для 72 - 84 % опитаних;

- відсутність мотивації від власників - 61 - 78 %;

- висока вартість процедури експертної оцінки для взяття земельних активів на баланс - 83 - 91 %;

- низька регламентованість процедур оцінки та обліку земельних активів у національних бухгалтерських стандартах, відсутність відповідних методичних рекомендацій - від 92 до 98 %;

- незіставність оцінки цих активів за стандартами і «тіньовим» ринком - 48 - 61 %.

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 справедливу 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 і за аналізу проблем бухгалтерської оцінки вартості прав на оренду, 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 на оренду землі умовно оцінюється за домовленості сторін від 200 до 1800 доларів США за 1 га ріллі залежно від терміну дії 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 саму землю як актив не взято 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 незіставна через застосування різних підходів та методів.

Вирішення проблеми 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 повторимось, 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 використання в сільськогосподарському виробництві, а не як об'єкта оренди. Нижче викладено авторське бачення такої облікової політики і методології оцінки.

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...» [42].

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 [11].

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 на передодні 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.

Отже, проведені дослідження 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:

1) окреме представлення у фінансовій звітності вкрай важливих для вирішення економічних і продовольчих проблем земельних активів;

2) забезпечення інвестиційної прозорості і привабливості аграрного бізнесу;

3) 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 нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [31].

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 [38] та набули чинності з 1 січня 2019 року. Це вагомий крок у вирішенні питання вартості землі. За свідченням 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 35 млн га [16].

Усі дані про загальнонаціональну нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення зведено в єдиний масив та створено портал-дзеркало [17] із можливістю онлайн-розрахунку нормативної грошової оцінки як по зареєстрованих у Державному земельному кадастрі земельних ділянках, так і по несформованих об'єктах. 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 в 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 бо-

ку, найбільш ефективне 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) [28].

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:

$$\text{Цкп} = \frac{\text{До}}{\text{Ск}}, \quad (1)$$

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:

$$\text{Цкн} = \sum_{i=1}^t \frac{\text{До}_i}{(1 + \text{Ск})^i} + P, \quad (2)$$

де Цкн - вартість земельної ділянки, визначена шляхом непрямої капіталізації, грн;

До_i - очікуваний чистий операційний або рентний дохід за і-й рік, грн;

P - поточна вартість реверсії;

t - період, який враховується при непрямої 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 розраховавши вартість 1 га сільськогосподарських угідь методом капіталізації рентного доходу в середньому по Україні. Під час розрахунків було використано діючу методичку [28] і дані Державної служби статистики України (табл. 2).

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. 3).

2. Джерела інформації та порядок розрахунку вартості ріллі для відображення у фінансовій звітності та державній статистиці

№ п/п	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 сільськогосподарськими підприємствами»
5	Виробничі витрати	Виробнича собівартість с.- г. продукції	Статистичний бюлетень «Витрати на виробництво продукції сільськогосподарства в сільськогосподарських підприємствах»

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 [28].

3. Оцінка землі за 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

Примітки: ¹ Середня по Україні орендна плата за земельні паї за даними Держгеокадастру на початок 2017 р.

² Розраховано згідно з Методикою [28], порядок розрахунку та інформаційне забезпечення викладено вище.

³ Офіційний курс НБУ на 31.12.2016 р.

Джерело: Розраховано із застосуванням даних Держгеокадастру, Національного банку України, Держстату та методики [28].

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 :

$$\text{Цпк} = \sum_{i=1}^t \frac{\text{Доі}}{(1 + \text{Ск})^i}, \quad (3)$$

де Цпк - вартість права оренди земельної ділянки, визначена шляхом непрямої капіталізації чистого доходу, грн;

Доі - 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 в цілому по країні отримуємо наступні показники вартості права оренди землі при постановці на баланс орендаря (табл. 4). Період прогнозування у наведеному 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 місцезнаходження ділянки.

За запропонованого підходу до визначення справедливої вартості земельних активів за результатами розрахунків у цілому по Україні одержано показники, наближені до нормативно-грошової оцінки та цін тіншового

ринку. Оцінка 1 га ріллі за галузевим стандартом - 1078 дол. США, за нормативно-грошовою оцінкою - 1138 дол. США, тіньового ринку - 1250 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 [2].

4. 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

Примітки: 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 на 01.01.2017 р.

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 [28].

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

сітьгоспугідь). Стандарт дозволить і оцінити право на емфітевзис.

Потенційну вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності наведено в табл. 5, що підтверджує важливість для аграрної галузі застосування нової облікової політики щодо землі сільськогосподарського призначення.

5. Потенційна вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності

Земельний капітал/ активи	млн га	Розрахунково, при застосуванні нової облікової політики, млрд дол. США
Рілля (потенціал)	32,54	11,95
У т.ч.:		
Право оренди (землі недержавних підприємств)	18,70	9,83
Право власності (землі громадян)	11,66	(12,57)
Право постійного користування (землі державних підприємств)	0,77	0,75
Емфітевзис (інше використання)	1,41	1,37

Джерело: Розраховано на основі запропонованої в статті методології оцінки вартості сільгоспугідь для цілей відображення у фінансовій звітності.

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 представлено 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 [21, 22] (рис.).



Земельний капітал порівняно з деякими макроекономічними показниками

Джерело: Сформовано з урахуванням [4, 9, 20, 22].

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.

Висновки. 1. Запровадження і застосування в Україні типової галузевої облікової політики щодо земельних активів сільського господарства являє собою важливий механізм виокремлення й підняття їх цінності у фінансовій звітності та системі національних рахунків у частині розміру національного багатства України.

2. Підвищення уваги до земельних активів сільськогосподарського призначення 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 на міжнародній арені. Через цю складову збагачується розвиток і макроекономічної політики.

3. 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.

Результати досліджень будуть доведені уряду України, професійним об'єднанням сільськогосподарських підприємств у вигляді доповідних записок та методичних рекомендацій. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України отримує від цього дослідження матеріали для звернення до Ради з міжнародних стандартів і бухгалтерського обліку (IASB) щодо розробки окремого МСБО/МСФЗ «Земля сільськогосподарського призначення».

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.

Список бібліографічних посилань

1. Амбросов В. Я. Переход к рыночным земельным отношениям. *Стратегія реалізації земельної реформи*. 2011. № 1. С. 39-41.
2. База земельных ресурсов EVOLAND. URL : <https://evo.land/ru/for-sale>.
3. 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.
4. Валовий внутрішній продукт України (2018). URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/>.
5. Вернадський В. Биосфера и ноосфера. Москва : Айрис-Пресс, 2013. 576 с.
6. Гадзало Я. М., Жук В. М. Наукові основи розвитку аграрного підприємництва та сільських територій за селозберігаючою моделлю : наукова доповідь. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. 40 с.
7. Гайдучий П. І., Стельмащук А. М. Земля: власність, оренда, рента. Київ : Урожай, 1994. 184 с.
8. 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.
9. Державний борг України (2009-2019). URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/>.
10. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні : навчальний посібник / Дехтяренко Ю. Ф., Лихогруд М. Г., Манчевич Ю. М., Палеха Ю. М.. Київ : Профі, 2007. 624 с.
11. Дипиаза С. А. (младший), Эклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. Москва : Альпина Паблшер, 2003. 211 с.
12. Добряк Д. С., Тихонов А. Г., Гребенюк Н. В. Теоретичні засади сталого розвитку землекористування у сільському господарстві : монографія. Київ : Урожай, 2004. 134 с.
13. Драпиковський О. І., Іванова І. Б. Оцінка земельних ділянок. Київ : Прінт-Експрес, 2004. 296 с.
14. Есипова Э. Ю. Система национальных счетов: краткий курс : учеб. пособие. Москва : Финансы и статистика, 2009. С. 93.
15. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. 648 с.
16. 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/>.
17. Загальнонаціональна (всеукраїнська) нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення. URL : <https://ngo.land.gov.ua/uk/>.
18. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.
19. Заяць В. М. Розвиток ринку сільськогосподарських земель : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2011. 390 с.
20. Зведений бюджет України. (2019). URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/>.
21. 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>.
22. Золотовалютный резервы Украины (2009-2019). URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/assets/>.
23. Кваша С. М. Земельні відносини в контексті моделей розвитку сільського господарства України. *Економіка АПК*. 2009. № 3. С. 54-57.
24. Кенз Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения. [пер. с фр., англ. и нем.] / предисл. П. Н. Ключин. [Юбилейн. изд.]. Москва : Эксмо, 2008. 1199 с.

References

1. Ambrosov, V.Ja. (2011). Perehod k rynochnym zemelnym otnoshenijam [Transition to market land relations]. *Strategii realizacii zemel'noi reformi*, 1, pp. 39-41 [In Russian].
2. Baza zemel'nyh resursov EVOLAND [Land Resources database EVOLAND]. Retrieved from: <https://evo.land/ru/for-sale> [In Russian].
3. Bezдушna, Yu.S. (2010). Metodolohiia obliku i otsinky finansovykh instrumentiv ta yii zastosuvannia ahrarnymy pidpriemstvamy [Methodology of accounting and valuation of financial instruments and its application by agrarian enterprises]. *Ahrarnyi visnyk Prychornomor'ia. Zbirnyk naukovykh prats. Serii: Ekonomichni nauky*, 53, pp. 18-23 [In Ukrainian].
4. Valovy vnutrishnij produkt Ukrainy [Gross domestic product of Ukraine]. (2018). Retrieved from: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp> [In Ukrainian].
5. Vernads'kij, V. (2013). *Biosfera i noosfera [Biosphere and noosphere]*. Moscow: Ajris-Press [In Russian].
6. Hadzalo, Ya.M. & Zhuk, V.M. (2015). *Naukovi osnovy rozvytku ahrarnoho pidpriemstva ta silskykh terytorii za selozberihaiuchoiu modelliu : naukova dopovid [Scientific bases of agrarian entrepreneurship development and rural areas for rural-preservation model: scientific report]*. Kyiv: NNTs "IAE" [In Ukrainian].
7. Haidutskiy, P.I. & Stelmashchuk, A.M. (1994). *Zemlia: vlasnist, orenda, renta [Land: property, rent, rent]*. Kyiv: Urozhai [In Ukrainian].
8. Holub, N.O. (2011). Oblik i kontrol vytrat na polipshennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Accounting and control of expenses for improvement of agricultural land]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [In Ukrainian].
9. Derzhavnyi borh Ukrainy (2009-2019) [State debt of Ukraine (2009-2019)]. Retrieved from: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov> [In Ukrainian].
10. Dekhtiarenko, Yu.F., Lykhohrud, M.H., Mantsevych, Yu.M., & Palekha, Yu.M. (2007). *Metodychni osnovy hroshovoi otsinky zemel v Ukraini : navchalnyi posibnyk [Methodological foundations of the monetary valuation of land in Ukraine: a manual]*. Kyiv: Profi [In Ukrainian].
11. Dipiaza, S.A. (Jr.) & Jekklz, R.Dzh. (2003). *Budushhee korporativnoj otchetnosti. Kak vernut doverie obshhestva [The future of corporate reporting. How to return the trust of society]*. Moscow: Alpina Pabliher [In Russian].
12. Dobriak, D.S., Tykhnov, A.H., & Hrebenuk, N.V. (2004). *Teoretychni zasady staloho rozvytku zemlekorystuvannia u silskomu hospodarstvi : monohrafiia [Theoretical principles of sustainable development of land use in agriculture: monograph]*. Kyiv: Urozhai [In Ukrainian].
13. Drapikovskiy, O.I. & Ivanova, I.B. (2004). *Otsinka zemelnykh dilianok [Estimation of land plots]*. Kyiv: Print-Ekspres [In Ukrainian].
14. Esipova, Je.Ju. (2009). *Sistema nacional'nyh schetov: kratkij kurs : uchebnoe posobie [System of national accounts: short course: study guide]*. Moscow: Finansy i statistika [In Russian].
15. Zhuk, V.M. (2009). *Kontseptsiiia rozvytku bukhhalter-skoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky : monohrafiia [Concept of development of accounting in the agrarian sector of economy: monograph]*. Kyiv: NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky" UAAAN [In Ukrainian].
16. Z 1 sichnia 2019 roku nabuvaie chynnosti zahalnonatsionalna (vseukrainska) normatyvna hroshova otsinka zemel silskohospodarskoho pryznachennia za mezhamy naselenykh punktiv [From 1 January 2019, a national (all-Ukrainian) normative monetary valuation of agricultural land outside the settlements becomes effective]. *Holovne upravlinnia Derzhheokadastru v Odeskii oblasti*. Retrieved from: <http://odeska.land.gov.ua/z-1-sichnia-2019-roku-nabuvaie-chynnosti-zahalnonatsionalna-vseukrainska-normatyvna-hroshova-otsinka-zemel-silskohospodarskoho-pryznachennia-za-mezhamy-naselenykh-punktiv> [In Ukrainian].
17. Zahalnonatsionalna (vseukrainska) normatyvna hroshova otsinka zemel silskohospodarskoho pryznachennia [National (all-Ukrainian) normative monetary valuation of agricultural land]. Retrieved from: <https://ngo.land.gov.ua/uk> [In Ukrainian].

25. 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>.

26. Класифікація інституційних секторів економіки України, затв. наказом Державної служби статистики України від 03.12.2014 № 378. Статистичний класифікатор України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0378832-14>.

27. Лупенко Ю., Ходаківська О. Наукові засади запровадження ринкового обігу земель сільськогосподарського призначення. *Економіка АПК*. 2016. № 12. С. 5-15.

28. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-p>.

29. Методичні рекомендації щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки, затв. наказом Держкомстату від 12 грудня 2008 р. № 498. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0498202-08>.

30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах / В. М. Жук, Ю. С. Рудченко та ін. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 2. С. 75-98.

31. Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 831. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/831-2016-%D0%BF>.

32. Методологічні положення щодо складання рахунку переоцінки. Державний комітет статистики України, 2005. URL : http://ukrstat.org/uk/metod_polog/s_nac_r/nac_8.htm.

33. Методологічні положення щодо складання балансів активів і пасивів, затв. наказом Держкомстату від 10.12.2010 р. № 504. URL : http://csr2.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2010/504/metod.htm.

34. Облік сільськогосподарської діяльності : навч. посіб. / за ред. Жука В. М. Київ : ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. 368 с.

35. Остапчук С. М. Фізіократичні засади бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4(70). С. 23-30.

36. Подолинський С. Листи та документи / упоряд.: Г.Сербин, Т.Слюдикова. Центральний державний історичний архів України, м. Київ, 2002. 62 с.

37. Порядок проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 7 лютого 2018 р. № 105. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF>.

38. Про затвердження технічної документації із загальнонаціональної (всеукраїнської) 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.

39. 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>.

40. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / за ред. А. М. Третяка, В. М. Жука. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С. 135-206.

41. Руденко М. Енергія прогресу. Нариси з фізичної економії. [2-ге вид., доп.]. Тернопіль : Джура, 2005. 412 с.

42. Руденко М. Глобалізація і Україна. URL : https://dt.ua/ECONOMICS/globalizatsiya_i_ukrayina.html.

43. 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.

44. 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.

45. Система національних счетов. Комиссия европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, 1993. Брюссель/Люксембург, Вашингтон, О.К., Нью-Йорк, Париж, 1998.

18. Zamula, I.V. (2010). *Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti u zabezpechenni stiikoho rozvytku ekonomiky : monohrafiia [Accounting for ecological activity in ensuring sustainable economic development: a monograph]*. Zhytomyr: ZhDTU [In Ukrainian].

19. Zaiats, V.M. (2011). *Rozvytok rynku silskohospodarskykh zemel : monohrafiia [Development of the agricultural land market: a monograph]*. Kyiv: NNTs IAE [In Ukrainian].

20. Zvedenyi biudzhet Ukrainy [Consolidated budget of Ukraine]. (2019). Retrieved from: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons> [In Ukrainian].

21. Zolotovaljutnyj mirazh Ukrainy - rezervy NBU na bumage vygljadjat vesomee, chem v realnosti [Gold and currency mirage of Ukraine - reserves of the NBU on paper look weightier than in reality]. Retrieved from: <https://vesti-ukr.com/strana/320605-zolotovaljutnyj-mirazh-ukrainy-rezervy-nbu-na-bumahe-vygljadjat-vesomee-chem-v-realnosti> [In Russian].

22. Zolotovaliutni rezervy Ukrainy [Gold and currency reserves of Ukraine]. (2009-2019). Retrieved from: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/assets> [In Ukrainian].

23. Kvasha, S.M. (2009). *Zemelne vidnosyny v konteksti modelei rozvytku silskoho hospodarstva Ukrainy [Land relations in the context of agricultural development models of Ukraine]*. *Ekonomika APK*, 3, pp. 54-57 [In Ukrainian].

24. Kenje, F. (2008). *Fiziokraty. Izbrannyye jekonomicheskie proizvedeniya [Physiocrats. Selected economic works]*. Moscow: Jeksmo [In Russian].

25. Klasyfikatsiia vydiv tsilovoho pryznachennia zemel, zatv. nakazom Derzhavnoho komitetu Ukrainy iz zemelnykh resursiv vid 23.07.2010 r. № 548 [Classification of types of special purpose land: Order of the State Committee of Ukraine for Land Resources dated 23.07.2010, No. 548]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1011-10> [In Ukrainian].

26. Klasyfikatsiia instytutsiinykh sektoriv ekonomiky Ukrainy, zatv. nakazom Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy, vid 03.12.2014 № 378 [Classification of institutional sectors of the Ukrainian economy: Order of the State Statistics Service of Ukraine dated 03.12.2014, No. 378]. *Statystychnyi klasyfikator Ukrainy*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0378832-14> [In Ukrainian].

27. Lupenko, Yu. & Khodakivska, O. (2016). *Naukovi zasady zaprovadzhenia rynkovoho obihu zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Scientific principles of introduction of market circulation of agricultural land]*. *Ekonomika APK*, 12, pp. 5-15 [In Ukrainian].

28. Metodyka ekspertnoi hroshovoi otsinky zemelnykh dilianok, zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11.10.2002 r. № 1531 [Methodology of expert monetary valuation of land: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 11.10.2002, No. 1531]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-p> [In Ukrainian].

29. Metodychni rekomendatsii shchodo skladannia rakhunku kapitalu za instytutsiinyi sektoramy ekonomiky, zatv. nakazom Derzhkomstatu vid 12 hrudnia 2008 r. № 498 [Methodological recommendations on capital account creation according to institutional sectors of the economy: Order of the State Statistics Committee of 12.12.2008, No. 498]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0498202-08> [In Ukrainian].

30. Zhuk, M.V., Rudchenko, Yu.S., et al. (2008). *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku ta otsinky prav na obiekty intelektualnoi vlasnosti v biudzhetnykh ustanovakh [Methodological recommendations on accounting and evaluation of rights to intellectual property objects in budgetary institutions]*. *Oblik i finansy APK*, 2, pp. 75-98 [In Ukrainian].

31. Metodyka normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia, zatverdzhena postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 lystopada 2016 r. № 831 [Methodology of normative monetary valuation of agricultural land: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.11.2016, No. 831]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/831-2016-%D0%BF> [In Ukrainian].

32. Metodolohichni polozhennia shchodo skladannia rakhunku pereotsinky [Methodological provisions for drawing up a revaluation account]. (2005). *Derzhavnyi komitet statystyky Ukrainy*. Retrieved from: http://ukrstat.org/uk/metod_polog/s_nac_r/nac_8.htm [In Ukrainian].

46. Стратегія удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 7.06.2017 р. № 413. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-p>.

47. Трансформація земельних відносин до ринкових умов : доповідь / Федоров М.М., Месель-Веселяк В. Я., Саблук П. Т., Ходаківська О. В. та ін. *Економіка АПК*. 2009. № 3. С. 4-18.

48. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання : колективна монографія / [В. М. Жук, П. І. Гайдуцький, 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.

49. Шпичак О. М. Ціна «земельного питання». *Дзеркало тижня*. 2018. № 12. URL : https://dt.ua/finances/cina-zemel'nogo-pitannya-273736_.html.

50. 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.

51. European System of Accounts (ESA 1995). Eurostat. URL : <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/KS-02-13-269>.

33. Metodolohichni polozhennia shchodo skladannia bilan-siv aktyviv i pasyviv, zatv. nakazom Derzhkomstatu vid 10.12.2010 r. № 504 [Methodological provisions on the compilation of balance sheets of assets and liabilities, security deposit]. Retrieved from: http://csrv2.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2010/504/metod.htm [In Ukrainian].

34. Zhuk, V.M. (Ed.) (2007). *Oblik silskohospodarskoi diialnosti : navchalnyi posibnyk [Accounting for agricultural activities: training manual]*. Kyiv: TOV "Iur-Ahro-Vesta" [In Ukrainian].

35. Ostapchuk, S.M. (2014). Fiziokratychni zasady bukhhalterskoho obliku vykorystannia zemel silskohospodarskoho pryznachennia [Physiocratic principles of accounting for the use of agricultural land]. *Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky*, 4 (70), pp. 23-30 [In Ukrainian].

36. Podolynskyi, S. (2002). *Lysty ta dokumenty [Letters and documents]*. H. Serbyn & T. Sliudykova (Eds.). Kyiv: Tsentralnyi derzhavnyi istorychnyi arkhiv Ukrainy [In Ukrainian].

37. Poriadok provedennia zahalnonatsionalnoi (vseukrainskoi) normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia, zatverdzhenyi Postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 7 liutoho 2018 r. № 105 [The procedure for conducting a national (all-Ukrainian) normative monetary valuation of agricultural land: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 7.02.2018, No. 105]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF> [In Ukrainian].

38. Pro zatverdzhennia tekhnichnoi dokumentatsii iz zahalnonatsionalnoi (vseukrainskoi) normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia, nakaz Ministerstva ahrarynoi polityky Ukrainy vid 16.11.2018 r. № 552 [On approval of technical documentation on the national (all-Ukrainian) normative monetary valuation of agricultural land: Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine dated 16.11.2018, No. 552]. Retrieved from: http://minagro.gov.ua/uk/organic_ministry?nid=26760 [In Ukrainian].

39. Prohrama rozvytku derzhavnoi statystyky do 2023 roku, zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.02.2019 r. № 222 [State statistics development program till 2023: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 27.02.2019, No. 222]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-2019-%D0%BF> [In Ukrainian].

40. Tretiak, A.M. & Zhuk, V.M. (2005). Rekomendatsii z orhanizatsii obliku ta otsinky zemel na pidpriemstvakh APK [Recommendations on the organization of land registry and assessment at agrarian enterprises]. *Oblik i finansy APK*, 3, pp. 135-206 [In Ukrainian].

41. Rudenko, M. (2005). *Enerhiia prohresu. Narysy z fizychnoi ekonomii [Energy of progress. Essays on physical economics]*. Ternopil: Dzhura [In Ukrainian].

42. Rudenko, M. (n.d.). Hlobalizatsiia i Ukraina [Globalization and Ukraine]. Retrieved from: https://dt.ua/ECONOMICS/globalizatsiya_i_ukrayina.html [In Ukrainian].

43. Rusan, V. (2017). Stan ta napriamy pidvyshchennia efektyvnosti vykorystannia zemel silskohospodarskoho pryznachennia v Ukraini [State and trends of improving the use of agricultural land in Ukraine]. *Naukovi zapysky Instytutu zakonodavstva Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 1, pp. 137-145 [In Ukrainian].

44. Sabluk, P.T., Malik, M.Y., Shpykuliak, O.H., Lupenko, Yu.O., et al. (2011). *Orhanizatsiino-ekonomichna modernizatsiia ahrarynoi sfery : naukova dopovid [Organizational and economic modernization of the agrarian sphere: a scientific report]*. Kyiv: NNTs "IAE" [In Ukrainian].

45. *Sistema nacional'nyh schetov [System of national accounts]*. (1993). Komissija evropejskikh soobshhestv, MVF, OJeSR, OON, Vsemirnyj bank, Brjussel'/Ljuksemburg, Vashington, O.K., N'ju-Jork, Parizh [In Russian].

46. Stratehiia udoskonalennia mekhanizmu upravlinnia v sferi vykorystannia ta okhorony zemel silskohospodarskoho pryznachennia derzhavnoi vlasnosti ta rozporiadzhennia nymy, zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 7.06.2017 r. № 413 [Strategy for improving the management mechanism in the field of use and protection of agricultural land of state ownership and disposal by them: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 7.06.2017, No. 413]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-p> [In Ukrainian].

47. Fedorov, M.M., Mesel-Veseliak, V.Ya., Sabluk, P.T., Khodakivska, O.V., et al. (2009). Transformatsiia zemelnykh vidnosyn do rynkovykh umov : dopovid [Transformation of land relations to market conditions: report]. *Ekonomika APK*, 3, pp. 4-18 [In Ukrainian].

48. Zhuk, V.M., Haidutskyi, P.I., Hryniv, L.S., et al. (2013). *Fizychna ekonomii u vymirakh teorii i praktyky hospodariuvannia : kolektyvna monohrafiia [Physical economy in the dimensions of theory and practice of management: a collective monograph]*. Yu.O. Lupenko, V.M. Zhuk, V.O. Shevchuk, & O.V. Khodakivska (Eds.). Kyiv: NNTs "IAE" [In Ukrainian].

49. Shpychak, O.M. (2018). Tsina "zemelnoho pytannia" [The price of "land issue"]. *Dzerkalo tyzhnia*, 12. Retrieved from: https://dt.ua/finances/cina-zemelnogo-pitannya-273736_.html [In Ukrainian].

50. Shevchuk, V.O. (2013). Aktyvy yak ob'iekty obliku, kontroliu ta analizu: problemy ekoloho-ekonomichnoi identyfikatsii ta interpretatsii [Assets as objects of accounting, control and analysis: problems of environmental and economic identification and interpretation]. *Oblik i finansy*, 1 (59), pp. 66-73 [In Ukrainian].

51. European System of Accounts (ESA 1995). *Eurostat*. Retrieved from: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/KS-02-13-269> [In English].

Zhuk V.M., Bezdushna Yu.S. Mission of the institute of accounting in capitalizing the national wealth and promoting sustainable development of Ukraine

The purpose of the article is to provide a justification of new accounting policy and unified methodology for assessing the value of agricultural land in financial statements and statistics as a factor in capitalization of the national wealth of Ukraine and ensuring its sustainable development and proper representation in the world information space.

Research methods. In the research process were used the following scientific methods: statistical methods; methods of questioning and generalization for determining components of improving the accounting policy for agricultural land; analysis and synthesis for assessing the effectiveness of the current procedure for determining fair value of land assets of agricultural enterprises. Estimation of land price, the right of permanent use and right to lease land for its presentation on the balance is performed using the methodology of expert monetary assessment, in particular methods of direct and indirect capitalization of rent and net operating income.

Research results. There was substantiated mission of an institute of accounting aimed at preserving and increasing the national wealth of Ukraine and ensuring its sustainable development.

Elements of scientific novelty. The accounting policy and evaluation of agricultural land were developed and tested, which ensures capitalization of the national wealth and representation of the natural and economic potential of Ukraine on the international scene.

Practical significance. Estimated efficiency of implementation of the proposed accounting policy and estimation of agricultural lands is USD 11.95 billion as an increase of the national wealth of Ukraine presented in the system of national accounts. Tabl.: 5. Figs.: 1. Refs.: 51.

Keywords: physical economy; agricultural land; land valuation; accounting policy; IFRS; rental income; system of national accounts; financial reporting; statistics; sustainable development.

Zhuk Valerii Mykolaiovych - doctor of economic sciences, professor, academician of NAAS, chief senior research fellow of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony st., Kyiv)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Bezdushna Yuliia Serhiivna - candidate of economic sciences, senior research fellow, head of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony st., Kyiv)

E-mail: bezdushna@vipo.biz.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0002-5924-0805>

Жук В.Н., Бездушная Ю.С. Миссия института бухгалтерского учёта в капитализации национального богатства и обеспечении устойчивого развития Украины

Цель статьи - привести обоснование новой учетной политики и единой методологии оценки стоимости сельскохозяйственных земель в финансовой отчетности и статистике, как фактора капитализации национального богатства Украины и обеспечения ее устойчивого развития и надлежащего представления в мировом информационном пространстве.

Методика исследования. В исследовании применены: статистические методы; методы анкетирования и обобщения - при определении составляющих совершенствования учетной политики в отношении земель сельскохозяйственного назначения; анализа и синтеза - для оценки эффективности действующего порядка определения справедливой стоимости земельных активов сельскохозяйственных предприятий. Оценка стоимости земли, права постоянного пользования и права аренды земли для ее постановки на баланс выполнена с применением методов экспертной денежной оценки, в частности методов прямой и непрямой капитализации рентного и чистого операционного дохода.

Результаты исследования. Обоснована миссия института бухгалтерского учета в сохранении и приумножении национального богатства Украины и обеспечении ее устойчивого развития.

Элементы научной новизны. Разработаны и апробированы учетная политика и оценка сельскохозяйственных земель, что обеспечивает капитализацию национального богатства и надлежащее представление природно-экономического потенциала Украины на международной арене.

Практическая значимость. Рассчитанная эффективность внедрения предложенной учетной политики и оценки сельскохозяйственной составляющей составляет 11,95 млрд долл. США прироста национального богатства Украины, что представлено в системе ее национальных счетов. Табл.: 5. Илл.: 1. Библиогр.: 51.

Ключевые слова: физическая экономия; сельскохозяйственные угодья; оценка земли; учетная политика; МСФО; рентный доход; система национальных счетов; финансовая отчетность; статистика; устойчивое развитие.

Жук Валерий Николаевич - доктор экономических наук, профессор, академик НААН, главный научный сотрудник отдела учета и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Оборона, 10)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Бездушная Юлия Сергеевна - кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, заведующий отделом учета и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Оборона, 10)

E-mail: bezdushna@vipo.biz.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0002-5924-0805>

Стаття надійшла до редакції 05.04.2019 р.

Фахове рецензування: 10.04.2019 р.

Бібліографічний опис для цитування:

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.

* * *

Новини АПК

Великодній кошик у 2019 році коштуватиме 532 грн - Юрій Лупенко

За розрахунками науковців Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», цього року традиційні паска, яйця, домашня ковбаса, буженина, сало, вершкове масло, м'який і твердий сири, хрін та сіль обійдуться українцям на 26 грн - тобто на 5,1% - дорожче, ніж торік, коли мінімальний набір продуктів коштував 506 грн, поінформував директор Інституту, академік НААН **Юрій Лупенко**.

За його словами, вартість основної складової великоднього кошика - паски домашньої випічки - складе близько 85 грн за 1 кг. У магазинах і супермаркетах готова паска обійдеться дорожче, адже її ціна залежить від складових та оздоблення випічки. Підвищення вартості паски зумовлено двома чинниками. З одного боку, це подорожчання молока, вершкового масла, борошна, родзинок, а з іншого - збільшення вартості енергоресурсів для хлібопекарських підприємств, пояснив **Юрій Лупенко**.

Найдорожчими складовими святкового кошика цього року традиційно будуть м'ясні продукти: домашня ковбаса (0,5 кг) - 104 грн (190-230 грн за 1 кг) та буженина (0,5 кг) - 98 грн з розрахунку 195-220 грн за 1 кг. Порівняно з 2018 роком вартість буженини збільшилася в середньому по Україні майже на 4,3%, а домашньої ковбаси - на 2%.

Найдешевшими складовими будуть яйця (10 шт.) - 24 грн (23-25 грн за десяток залежно від категорії) та хрін (250 г) - 12 грн, ціна на який лишилася на рівні минулого року - 9-14 грн.

Таким чином, здорожчання вартості великоднього кошика порівняно з попередніми періодами буде невеликим. Тоді як торік порівняно з 2017 роком зростання вартості становило 34,2% за мінімальний набір продуктів. У зв'язку з низькою купівельною спроможністю населення в поточному році українці будуть заощаджувати на дорогій частині великоднього кошику. Це стосується, зокрема, домашньої ковбаси, буженини, твердого сиру. Заощадження можливі при використанні більш дешевої продукції або зменшенні кількості продукту в кошику, підсумував **Юрій Лупенко**.

Прес-служба ННЦ «Інститут аграрної економіки»