Печенюк А.П.кандидат економічних наук, докторант
Подільського державного аграрно-технічного університету**Pecheniuk Alla**

State Agrarian and Engineering University in Podilya

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ВАРТІСНОЇ ОЦІНКИ
ТУРИСТИЧНИХ ОБ'ЄКТІВ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ УКРАЇНИ****METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND ASSESSMENT
OF TOURIST OBJECTS OF RURAL TERRITORIES OF UKRAINE**

Досліджено питання обліку та оцінки туристичного історико-культурного потенціалу сільських територій України. Визначено основні проблеми. Встановлено, що передача у приватну власність об'єктів історико-культурної спадщини дасть змогу розглядати їх як економічний актив. Визначено концептуальні відмінності використання об'єктів історико-культурної спадщини з позицій економічної теорії. Встановлено, що жодна з наявних нині методик вартісної оцінки історико-культурних пам'яток не є досконалою. Визначено фактори, що впливають на вартість історико-культурних об'єктів. З метою найбільш повного їх врахування та обліку запропоновано класифікацію сільських населених пунктів за критеріями: концентрації історико-культурних пам'яток; місця розташування; функціональної доступності; статусу, що дасть змогу комплексно й об'єктивно встановити справедливую вартість історико-культурних об'єктів з метою їх передачі в користування як із комерційною, так і з просвітницькою метою.

Ключові слова: облік, вартісна оцінка, туристичні об'єкти, сільські території, охорона історико-культурної спадщини.

Исследован вопрос учета и оценки туристического историко-культурного потенциала сельских территорий Украины. Определены основные проблемы. Установлено, что передача в частную собственность объектов историко-культурного наследия позволит их рассматривать как экономический актив. Определены концептуальные различия использования объектов историко-культурного наследия с позиций экономической теории. Установлено, что ни одна из существующих на сегодня методик стоимостной оценки историко-культурных памятников не является совершенной. Определены факторы, влияющие на стоимость историко-культурных объектов. С целью наиболее полного их учета предложена классификация сельских населенных пунктов по критериям: концентрации историко-культурных памятников; местоположения; функциональной доступности; статуса памятника, что позволит комплексно и объективно оценить справедливую стоимость историко-культурных объектов с целью их передачи в пользование как с коммерческой, так и с просветительской целью.

Ключевые слова: учет, стоимостная оценка, туристические объекты, сельские территории, охрана историко-культурного наследия.

The aim of the study is to supplement the methodological aspects of accounting and valuation of objects of historical and cultural heritage. The following tasks were solved: generalization of theoretical aspects on the chosen topic; analytical assessment of the status of accounting of objects of historical and cultural heritage; development of proposals for a comprehensive and objective assessment of the fair value of historical and cultural objects in order to transfer them to business entities for both commercial and educational purposes. The article explores the issue of accounting and assessment of the tourist historical and cultural potential of rural areas of Ukraine. The main problems are identified, among which are highlighted: the lack of an effective organizational and management system for the protection and protection of historical and cultural heritage; lack of formed registries and information resources, imperfection of the existing accounting system and valuation of monuments. Methodological approaches to the valuation of tourism potential are considered. Their effectiveness and accuracy of the assessment for certain categories of tourist sites are determined. It is proved that an incorrect assessment leads to significant imbalances and distortions in the valuation of historical and cultural tourist sites. It has been established that the transfer of objects of historical and cultural heritage into private ownership will allow them to be considered as an economic asset. The conceptual differences

in the use of objects of historical and cultural heritage in accordance with forms of ownership are determined. It is established that none of the existing methods for valuing historical and cultural monuments is perfect. The factors affecting the value of historical and cultural objects are determined. For the purpose of their fullest accounting, a classification of rural settlements according to the criteria is proposed: concentration of historical and cultural monuments; location functional availability; the status of the monument, which will allow a comprehensive and objective assessment of the fair value of historical and cultural objects in order to transfer them for use with both commercial and educational purposes.

Key words: accounting, valuation, tourist sites, rural areas, protection of historical and cultural heritage.

Постановка проблеми. Питання обліку та оцінки історико-культурної спадщини є особливо актуальним із позицій сільського туристичного розвитку. Наявна нині облікова модель не здатна повною мірою задовольнити потреби місцевих громад та органів державної влади у достовірній інформації для прийняття ними ефективних управлінських рішень, що, відповідно, створює значні перешкоди для розвитку туристичної діяльності та негативно позначається на збереженні та захисті культурної спадщини сільських територій України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичну базу дослідження становлять праці Л.Г. Руденко та К.А. Поливач із проблем збереження і використання культурної спадщини в Україні; О.П. Олійник, де як проект формується Концепція національної політики щодо культурної спадщини в Україні; М.М. Габрель та О.І. Моркляник із проблем оцінки унікальних пам'яток архітектури на підставі методу "відстані до ідеалу"; А.Г. Мартин із питань нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення. З огляду на наявні напрацювання, вважаємо, що докладання наукових зусиль, удосконалення та уточнення (особливо в умовах децентралізації) потребує питання формування раціональної політики обліку та оцінки об'єктів історико-культурної спадщини, що й визначило тему нашого наукового пошуку.

Постановка завдання. Метою дослідження є доповнення методичних аспектів обліку та оцінки об'єктів історико-культурної спадщини. При цьому вирішувалися такі завдання, як: узагальнення теоретичних аспектів із вибраної теми; аналітична оцінка стану обліку об'єктів історико-культурної спадщини; розроблення пропозицій щодо об'єктивної оцінки ресурсів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ситуація, яка стосується системи реєстрації та обліку культурної спадщини в Україні, визнається як катастрофічна. Станом на 01.01.2018 року до Державного реєстру нерухомих пам'яток включено близько 9 тис. об'єктів, що становить лише 7,3% від їхньої загальної кількості, і тільки 9% із них мають затверджені зони охорони. Варто вказати, що наявний порядок занесення пам'яток до реєстру занадто усклад-

нений та вимагає залучення значних коштів, які відсутні у Державному бюджеті. Результатом є спотворення або повна відсутність інформації про наявність пам'яток культурної спадщини [1; 2]. Це формує підстави для висновку, що в нашій державі відсутній системний підхід до формування єдиної бази даних пам'яток культурної спадщини, яка мала б наукове підґрунтя та була б відкритою для широкого суспільного доступу, що створює перешкоди для розвитку туристичної діяльності та прийняття ефективних управлінських рішень. Важливе значення у сфері збереження та охорони історико-культурної спадщини має узгодження науково-пізнавальних інтересів з інтересами економічними, які пов'язані з розвитком певної сільської території, будівництвом чи землекористуванням. Проте наявна нині практика господарської діяльності доводить, що збереженням культурної спадщини часто нехтують, порушуючи або маніпулюючи законодавством та створюючи бар'єри для пам'яткоохоронної та дослідницької діяльності. Особливо часто порушення стосуються Закону «Про охорону археологічної спадщини» в частині відведення земельних ділянок, їх використання, зміни цільового призначення тощо.

Характерною проблемою для історико-культурних туристичних об'єктів нашої держави є відсутність зареєстрованих прав власності на них, особливо тих, які знаходяться в межах сільських територій України. Це створює патову ситуацію для багатьох сільських громад, де розташовані пам'ятки. З одного боку, на території населеного пункту розміщений історико-культурний об'єкт, який потенційно може стати відомою туристичною локацією та за правильної реставраційної, охоронної та маркетингової політики, можливо, і брендом як населеного пункту, так і регіону, забезпечуючи стабільні фінансові доходи, а з іншого – ці об'єкти часто не мають власника, що ускладнює їх облік та фінансування. Закон України «Про охорону культурної спадщини» визначає, що пам'ятка, крім пам'ятки археології, може перебувати у державній, комунальній або приватній власності. У зв'язку з цим можна стверджувати, що в Україні формується ринок, який дозволятиме отримувати економічну ренту власникам

історико-культурних об'єктів. У цьому разі приватизовані пам'ятки виступатимуть економічним активом, який формуватиме прибуток, на відміну від історико-культурних об'єктів, які виступають як капітал, що поєднує історичні, культурні та духовні цінності народу (таблиця 1).

Виходячи зі сформованих концептуальних відмінностей історико-культурних пам'яток як об'єктів, що перейшли у приватну власність та виступають у формі економічного активу, допускаємо поширення на них дії НП(С)БО 121 в частині нарахування на них амортизації за прямолінійним методом, хоча сучасне законодавство для пам'яток культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені чи підлягають внесенню до Державного реєстру нерухомих пам'яток, такої можливості не передбачає, оскільки ці об'єкти мають невизначений термін експлуатації.

Значною проблемою є майнова оцінка пам'яток культурної спадщини. Згідно з наяв-

ним порядком, облікова документація на такий об'єкт передбачає облікову картку, його паспорт, коротку історичну довідку, акт технічного стану, довідку про майнову цінність об'єкта [3]. Наявна практика бухгалтерського обліку передбачає алгоритм передачі на баланс об'єкта історико-культурної спадщини (рис. 1).

З метою проведення грошової оцінки вартості пам'яток у 2002 році було затверджено Методику грошової оцінки пам'яток. Вона передбачає застосування витратного, дохідного та порівняльного методичних підходів. Їх вибір здійснюється з урахуванням мети оцінки, категорії, виду охоронної пам'ятки, обсягу та достовірності інформації про неї [5].

За кожним із методів можемо отримати різні результативні показники грошової оцінки (рис. 2). З погляду бухгалтерського обліку, об'єктивною є оцінка вартості за методом витрат, де за базу береться ступінь зносу об'єкта, але, як свідчить практика, такий метод

Рис. 1. Алгоритм передачі на баланс об'єкта історико-культурної спадщини

Джерело: складено автором на основі [4]

Таблиця 1

Концептуальні відмінності використання історико-культурних об'єктів за формами власності з позицій економічної теорії

Показники	Пам'ятка як актив	Пам'ятка як капітал
Форма власності	Підприємець, інвестор	Держава
Історико-культурна пам'ятка (участь у процесі розвитку території)	Основний засіб	Етнокультурна компонента сільського розвитку
Мета	Отримання прибутку	Охорона та збереження об'єктів культурного надбання нації
Філософія цінностей	Економічна доцільність та ефективність	Сакральне значення
Напрямок впливу	Відтворення та перетворення	Охорона спадщини

Джерело: розробка автора

Рис. 2. Методи вартісної оцінки пам'яток

Джерело: розробка автора

може занадто занижувати вартість історико-культурної пам'ятки. Метод оцінки за доходами найбільш точно відображає ринкову вартість об'єкта у певний період часу, оскільки в його основу покладено рентний підхід, проте він не підходить для об'єктів некомерційної сфери. Метод аналогів передбачає оцінку з урахуванням аналогічних пам'яток за відповідними критеріями.

М.М. Габрель та О.І. Моркляник у своїх дослідженнях піддають сумнівам коректність наявної методики оцінки пам'яток та пропонують для оцінки об'єктів національного значення використання власного методу "відстані до ідеалу". Його суть полягає у порівнянні об'єкта оцінки з ідеальним варіантом (еталоном) за множиною показників. Вартість вітчизняного еталона автори пропонують визначати у співвідношенні до світових аналогів пам'яток [6]. Ми підтримуємо позицію науковців у тій частині, що наявна некоректна оцінка приводить до значних диспропорцій та викривлень у вартісній оцінці історико-культурних туристичних об'єктів, але наголошуємо на тому, що зазначену авторську методику також важко реалізувати у площині практичної діяльності.

На вартість історико-культурних пам'яток впливають такі чинники: часовий – проявляється історичним періодом пам'ятки (більш цінними є об'єкти в міру зростання історичного віку пам'ятки); історична чи культурна цінність,

яка пов'язує пам'ятку з видатними особами чи подіями; унікальність (чим менший ступінь сучасних впливів, тим вища вартість); місце розташування пам'ятки, середовище оточення (природний ландшафт, доступ до об'єкта); стан збереженості та потреба в реконструкції (на цьому етапі застосовують метод витрат); ступінь рекреаційної туристичної цінності; різниця між якістю історико-культурних об'єктів (історико-культурна рента).

Важливим економічним регулятором є нормативна грошова оцінка земель історико-культурної спадщини. Вона застосовується для визначення розміру земельного податку, розрахунку орендної плати та для розроблення показників і механізмів економічних стимулів раціонального використання та охорони земель.

У результаті проведення нормативної грошової оцінки земель складається технічна документація, яка включає: пояснювальну записку; завдання на виконання робіт; рішення про проведення нормативної грошової оцінки земель у межах певного району; копії із кадастрових карт (планів) з відображенням кадастрових зон та кварталів; таблицю з переліком кадастрових кварталів, що містить: номер кадастрового кварталу; площу кадастрового кварталу; значення наведених коефіцієнтів [7].

З метою удосконалення грошової оцінки земель, які мають історико-культурне призначення, пропонуємо класифікацію об'єктів

сільських населених пунктів за критеріями: концентрації історико-культурних пам'яток (поодинокі пам'ятки, зона охоронного історичного ландшафту); місцем розташування пам'яток (заповідна територія, зона регульованої рекреації, зона рекреаційного призначення, господарська зона); функціональним доступом (зона пішохідної доступності, зона транспортної доступності, важкодоступна зона); статус пам'ятки (світового значення; національного значення; місцевого значення).

Згідно з методикою грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення, яка описана А.Г. Мартин, нормативна грошова оцінка таких земельних ділянок (Цн) визначається за формулою:

$$\text{Цн} = \text{Пд} \times \text{Рд} \times \text{Ск} \times \text{Км} \times \text{Кв} \times \text{Кмц} \times \text{Кі},$$

де Пд – площа земельної ділянки, що приймається за даними Державного земельного кадастру або документації із землеустрою, кв. м;

Рд – рентний дохід на один кв. м. площі для відповідної категорії земель, що визначається за нормативами рентного доходу для відповідної категорії земель, грн. на рік;

Ск – строк капіталізації, років (строк капіталізації рентного доходу визначається для цього виду як 33 роки);

Км – коефіцієнт, який враховує місце розташування земель;

Кв – коефіцієнт, який враховує вид використання земельної ділянки;

Кмц – коефіцієнт, який враховує належність земельної ділянки до земель природоохоронного, рекреаційного, чи історико-культурного призначення;

Кі – коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель, який визначається щороку [7] (за 2018 рік він становить 1,0) [8].

Відкинувши коефіцієнти, які є некоректними для нашого дослідження, та врахувавши запропоновані класифікаційні критерії, опишемо адаптовану формулу нормативної грошової оцінки землі історико-культурного призначення:

$$\text{Цн} = \text{Пд} \times \text{Рд} \times \text{Ск} \times \text{Км} \times \text{Кмц} \times \text{Кі} \times \text{Кс},$$

де Кс – статус об'єктів (світового значення; національного; місцевого).

$\text{Км} = \text{Кр} \times \text{Кл}$, де:

Кр – коефіцієнт врахування регіональних факторів місця розташування кадастрового кварталу;

Кл – коефіцієнт локальних факторів місця розташування кадастрового кварталу за територіально-планувальними, інженерно-геологічними, історико-культурними, природно-ландшафтними, санітарно-гігієнічними та іншими умовами;

$$\text{Кмц} = \text{Кмц1} \times \text{Кмц2},$$

де Кмц1 – коефіцієнт цінності земель історико-культурного призначення. Наприклад, у разі розташування у межах заповідної території застосовується коефіцієнт 1,14; у зоні регулювання – 1,1; в охоронній зоні та зоні поодиноких пам'яток – 1,09;

Кмц2 – коефіцієнт, що враховує статус земель історико-культурного призначення та приймається: для об'єктів місцевого значення – 1,1; для об'єктів загальнодержавного значення – 1,3 [7].

Висновок. Проведене дослідження виявило низку проблем, які стосуються обліку та оцінки об'єктів історико-культурної спадщини. До них відносимо: відсутність ефективної організаційно-управлінської системи охорони та захисту історико-культурної спадщини; відсутність сформованих реєстрів та інформаційних ресурсів; недосконалість наявної системи обліку та вартісної оцінки пам'яток. Вартісна оцінка передбачає застосування витратного, доходного та порівняльного методичних підходів, але жоден із них не є досконалим. З метою удосконалення обліку та вартісної оцінки об'єктів історико-культурної спадщини ми пропонуємо враховувати територіальні (зональні) класифікаційні ознаки історико-культурних об'єктів за критеріями: концентрації історико-культурних пам'яток; місця розташування пам'яток; функціонального доступу та статусу пам'ятки. Кожному критерію присвоюється відповідний коефіцієнт, який матиме вплив у загальній формулі грошової оцінки земель історико-культурної спадщини, на яких побудовані означені об'єкти. Це сприятиме удосконаленню вартісної оцінки земель, на яких розташовані означені дослідженням об'єкти, що допоможе комплексно та об'єктивно оцінити справедливую вартість історико-культурних об'єктів з метою їх передачі в користування як із комерційною, так і з просвітницькою метою. Напрями подальших досліджень вбачаємо у розробленні концептуальних основ розвитку та збереження історико-культурної спадщини як основного компоненту туристичного розвитку сільських територій.

Список використаних джерел:

1. Руденко Л.Г., Поливач К.А. Збереження і використання культурної спадщини в Україні: проблеми та конструктивні пропозиції. Укр. геогр. журн. 2(102), 2018. С. 51–61.
2. Інституційні та правові проблеми збереження культурної спадщини. Національний інститут стратегічних досліджень. URL: https://niss.gov.ua/doslidzhennya/gumanitarniy-rozvitok/instituciyni-ta-pravovi-problemi-zberezhennya-kulturnoi?fbclid=IwAR1tWGUqcn062DQVA_Fo0aJ2zDdq4_31DDgjvxEv9NCAxs7JzQKLAODP8E (дата звернення: 9.11.2019)
3. Олійник О.П. Концепція національної політики щодо культурної спадщини в Україні (Проект). К.: Архитектура и престиж. Середняк Т.К., 2014. 134 с.
4. Облік пам'ятки культурної спадщини. Форум бухгалтер для працівників бюджетної сфери. URL: <https://budget.factor.ua/viewtopic.php?f=97&t=5331> (дата звернення: 1.11.2019)
5. ВРУ. Постанова КМУ "Про затвердження Методики грошової оцінки пам'яток". 26 вересня 2002 р. N 1447. Київ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1447-2002-п> (дата звернення: 21.11.2019)
6. Габрель М.М., Моркляник О.І. Деякі проблеми оцінки унікальних пам'яток архітектури на підставі методу "відстані до ідеалу". URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPARX_2013_757_4 (дата звернення: 29.10.2019)
7. Мартин А.Г. Нормативна грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення: підходи до реалізації нового методичного підходу. Земельна спілка України. URL: <https://zsu.org.ua/andrij-martin/9221-normativna-groshova-otsinka-zemel-nesil'skogospodarskogo-priznachennya-pidkhodi-do-realizatsiji-novogo-metodichnogo-pidkhodu> (дата звернення: 14.11.2019)
8. Оприлюднено коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель за 2018 рік. URL: <https://www.medoc.ua/uk/blog/opriljudneno-koeficint-indeksaci-normativno-groshovo-ocinki-zemel-za-2018-rik> (дата звернення: 29.11.2019)

References:

1. Rudenko L.Gh., Polyvach K.A. (2018) Zberezhennja i vykorystannja kuljturnoji spadshhyny v Ukrajinі: problemy ta konstruktyvni propozyciji [Preservation and use of cultural heritage in Ukraine: problems and constructive proposals]. *Ukr. gheoghr. Zhurn.* 2(102). p. 51–61.
2. Instytuciyni ta pravovi problemy zberezhennja kuljturnoji spadshhyny [Institutional and legal problems of cultural heritage preservation]. *Nacionaljnyj instytut strategichnykh doslidzhenj*. Retrieved from: https://niss.gov.ua/doslidzhennya/gumanitarniy-rozvitok/instituciyni-ta-pravovi-problemi-zberezhennya-kulturnoi?fbclid=IwAR1tWGUqcn062DQVA_Fo0aJ2zDdq4_31DDgjvxEv9NCAxs7JzQKLAODP8E (accessed 9 November 2019)
3. Olijnyk O.P. (2014) Konceptija nacionaljnoji polityky shhodo kuljturnoji spadshhyny v Ukrajinі (Proekt) [Concept of National Policy on Cultural Heritage in Ukraine (Project)]. K.: *Arkhytektura y prestyzh*. Serednjak T.K.P. 134.
4. 4. Oblik pam'jatky kuljturnoji spadshhyny [Accounting for cultural heritage monuments]. *Forum bukhghalter dlja pracivnykiv bjudzhetnoji sfery*. Retrieved from: <https://budget.factor.ua/viewtopic.php?f=97&t=5331> (accessed: 1 November 2019)
5. VRU (26 veresnja 2002) Postanova KMU Pro zatverdzhennja Metodyky ghroshovoji ocinky pam'jatok [Resolution On Approval of Methods of Monetary Valuation of Monuments]. N 1447. Kyjiv. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1447-2002-п> (accessed: 21 November 2019)
6. Ghabrelj M.M., Morkljanyk O.I. (2013) Dejaki problemy ocinky unikaljnykh pam'jatok arkhitektury na pidstavi metodu "vidstani do idealu" [Some Issues of Evaluating Unique Architectural Monuments Using the Distance-to-Ideal Method]. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPARX_2013_757_4 (accessed 29 October 2019)
7. Martyn A.Gh. (2013) Normatyvna ghroshova ocinka zemelj nesil'sjkogospodarsjkogho pryznachennja: pidkhody do realizaciji novogho metodychnogho pidkhodu [Regulatory monetary valuation of non-agricultural land: approaches to implementing a new methodological approach]. *Zemeljna spilka Ukrajinj*. Retrieved from: <https://zsu.org.ua/andrij-martin/9221-normativna-groshova-otsinka-zemel-nesil'skogospodarskogo-priznachennya-pidkhodi-do-realizatsiji-novogo-metodichnogo-pidkhodu> (accessed 14 November 2019)
8. Opryljudneno koeficijent indeksaciji normatyvnoji ghroshovoji ocinky zemelj za 2018 rik [The index of the index of monetary valuation of land for 2018 has been published]. Retrieved from: <https://www.medoc.ua/uk/blog/opriljudneno-koeficint-indeksaci-normativno-groshovo-ocinki-zemel-za-2018-rik> (accessed 29 November 2019)