

**Національна академія аграрних наук України**

**Національний науковий центр  
«Інститут аграрної економіки»**

**Місія інституту бухгалтерського  
обліку в капіталізації національного  
багатства України**

*Наукова доповідь*

Київ – 2019

**УДК 657.1:330.3**  
**Н 34**

*Рекомендовано до друку вченою радою  
Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»  
(протокол № 5 від 10 травня 2019 р.)  
та вченою радою Інституту обліку і фінансів  
(протокол № 4 від 28 травня 2019 р.)*

**Жук Валерій Миколайович**  
**Бездушна Юлія Сергіївна**

**Н 34 Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України: наукова доповідь. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2019. – 40 с.**

*У науковій доповіді визначено місце та значення бухгалтерської інформації у формуванні макроекономічної статистики України. Місію інституту бухгалтерського обліку у капіталізації національного багатства України обґрунтовано на прикладі земель сільськогосподарського призначення.*

*З'ясовано місце землі у складі національного багатства України. Виявлені проблеми та перешкоди включення вартості земель сільськогосподарського призначення в систему національного рахівництва. Запропоновано облікову політику та методологію оцінки сільськогосподарських земель, що забезпечує капіталізацію національного багатства і належне представлення природно-економічного потенціалу України у міжнародному інформаційному середовищі.*

*Розрахована ефективність впровадження запропонованої облікової політики та оцінки сільгоспугідь в розмірі 25 млрд дол. США приросту національного багатства України, що представлено в системі її національних рахунків.*

**УДК 657.1:330.3**

© Національний науковий центр  
«Інститут аграрної економіки»,  
2019

© Жук В.М., Бездушна Ю.С., 2019

## ЗМІСТ

	<b>Стор.</b>
<b>Вступ</b> .....	4
<b>Розділ 1.</b>	
Система національних рахунків та місце бухгалтерської інформації в ній.....	6
<b>Розділ 2.</b>	
Земля як важливий капіталоформуючий актив національного багатства України.....	14
<b>Розділ 3.</b>	
Проблеми та перешкоди включення вартості земель сільськогосподарського призначення в систему національного рахівництва.....	20
<b>Розділ 4.</b>	
Облікова політика та оцінка землі на основі її родючості, як передумова капіталізації національного багатства України.....	23
<b>Висновки</b> .....	34
<b>Список використаних джерел</b> .....	37

## ВСТУП

На сучасному етапі розвитку України, що характеризується євроінтеграцією та активним виходом на міжнародну арену актуалізується потреба якісного представлення України у світовій спільноті: її економічного, природного, інвестиційного потенціалу. Відповідно і свої дослідження ми спрямували на пошук нашої місії – місії інституту бухгалтерського обліку в цьому процесі. Чітко усвідомлюючи роль бухгалтерського обліку як інформаційної жили підприємства, визначивши його місце в державному управлінні, як першооснови статистики, перед нами постало питання впливу фінансової звітності та її повноти на формування макроекономічних показників, якими представлена Україна у світовій економіці. Зокрема таких показників як національне багатство України, активи, основний капітал тощо. Роль бухгалтерського обліку у формуванні цих макроекономічних показників неможливо переоцінити, так як і національна статистична методологія і міжнародний стандарт системи національних рахунків використовують як одне з джерел інформації саме фінансову звітність.

Представлена наукова доповідь присвячена обґрунтуванню місії інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України. Таке обґрунтування здійснено через розкриття питань облікової політики та оцінки земель сільськогосподарського призначення, як найважливішої, на нашу думку, складової цього національного багатства.

Адже, всі ми знаємо, який колосальний земельно-ресурсний потенціал має Україна. Друга за розміром країна в Європі, 6 відсотків всієї її території, 5 частина загальноєвропейських сільськогосподарських угідь, і майже третина ріллі, 8 відсотків світових запасів чорноземів [46]. Як цей потенціал на сьогодні представлений у світовій економічній статистиці. Саме економічній, у грошовому вимірнику? Відповідь – НІЯК! І головна мета наших досліджень, що викладені в науковій доповіді – це спроба вирішити цю проблему, адже ми не маємо права недооцінювати найцінніше, що в нас є – наші родючі землі.

Економічні питання щодо сільськогосподарських земель України у різні періоди висвітлені у працях українських економістів: П. Гайдуцького [7], Д. Добряка [12], О. Коваліва [23], Ю. Лупенка [27, 44], В. Русана [43], П. Саблука [44], М. Федорова [47], О.В. Ходаківської [27, 47].

Обґрунтуванню інформаційного, зокрема обліково-аналітичного забезпечення розвитку земельних відносин 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. Драпіковського [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. Вернадський [5], С. Подолинський [36], М. Руденко [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 зазначеного вище) для подальшого узагальнення у фінансовій звітності, статистичній інформації та системі національних рахунків.

Основні тези цієї наукової доповіді заслухано та схвалено на засіданні Вченої ради ННЦ «Інститут аграрної економіки» (протокол № 5 від 10 травня 2019 р.). За критичну оцінку та надані рекомендації автори висловлюють подяку докторам економічних наук О.В. Захарчуку, Ю.О. Лупенку, В.Я. Месель-Веселяку, М.М. Могилівій, П.Т. Саблуку, М.М. Федорову, О.В. Ходаківській.

# РОЗДІЛ 1.

## СИСТЕМА НАЦІОНАЛЬНИХ РАХУНКІВ ТА МІСЦЕ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ В НІЙ

В попередніх дослідженнях подальший розвиток нашої професії і її аграрний сегмент детально обґрунтовано. У 2009 році розроблена відділом обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки» і схвалена Національною академією аграрних наук України та Міністерством аграрної політики та продовольства України Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. У 2013 році – це інституціональна теорія бухгалтерського обліку, яка у 2015 році поглиблена фізіократичними засадами обліку в аграрному секторі (Рис. 1).



**Рис. 1. Теоретичний базис та попередні дослідження.**

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

Відповідь шукаємо в системі національних рахунків (далі - СНР), яка є основою макроекономічної інформації. В Україні їх складання здійснюється на

6

основі міжнародного стандарту Системи національних рахунків (СНР 2008) та Європейської системи національних і регіональних рахунків (ЕСА 2010), які прийняті: Європейською комісією, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об'єднаних Націй, Світовим банком (Рис. 2).



**Рис. 2. Система національних рахунків України**

Ці системи на сьогодні є основою світової економічної статистики. 2008 рік – це 4-те оновлення міжнародної СНР. Перший набір стандартів опублікований в 1953 році, після чого були оновлення в 1968, 1993 і останні у 2008 році. СНР є міжнародно узгодженим стандартним набором рекомендацій щодо узагальнення показників економічної діяльності країни. Вона описує послідовний та інтегрований набір макроекономічних рахунків на основі узгоджених на міжнародному рівні концепцій, класифікацій та правил обліку.

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

Такими ресурсами є:

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

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

статистичні дані на сайті Організації економічного співробітництва та розвитку, що також містять українські дані ([https://w3.unece.org/PXWeb2015/prxweb/en/STAT/STAT\\_\\_20-ME\\_\\_2-MENA/](https://w3.unece.org/PXWeb2015/prxweb/en/STAT/STAT__20-ME__2-MENA/)) (Рис. 3).



**Рис. 3. Наявність макроекономічних показників розвитку України у міжнародних інформаційних ресурсах.**

Відповідно до національного законодавства, СНР – це сукупність показників послідовного та взаємопов’язаного опису найважливіших процесів і явищ економіки. Аналогічно міжнародній, українська СНР включає рахунки, які характеризують: виробництво, дохід, споживання, нагромадження капіталу, фінанси (Рис. 4).



## СНР: рахунки узагальнення

- виробництво
- дохід
- споживання
- нагромадження капіталу
- фінанси

Державна служба статистики України

Статистичний збірник  
*Statistical Publication*

Національні рахунки  
України за 2017 рік

Рис. 4. Головні статті узагальнення в системі національних рахунків України

Інформація зводиться за 5-ма інституційними секторами економіки<sup>1</sup>:

нефінансові корпорації;

фінансові корпорації;

сектор загального державного управління;

сектор домашніх господарств;

сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (Рис. 5).

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

<sup>1</sup> Нову редакцію Класифікації інституційних секторів економіки (KICE) України розроблено на виконання заходів щодо реалізації у 2014 році Стратегії розвитку державної статистики на період до 2017 року. При цьому були використані методологічні принципи міжнародного стандарту Системи національних рахунків 2008 року (СНР 2008), викладені, зокрема, в главі 2 "Загальний огляд: Інституційні одиниці і сектори" і главі 4 "Інституційні одиниці і сектори", та Європейської системи національних та регіональних рахунків 2010 року (ESA 2010), а також ураховані особливості законодавства та економіки України.

## СНР: інституційні сектори економіки

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

**Рис. 5. Інституційні сектори економіки, за якими проводиться узагальнення в системі національних рахунків України**

Зокрема в методологічних поясненнях Державної служби статистики України (далі – Держстат) [26, 29, 32, 33] наводиться така інформаційна база для підготовки національних рахунків:

1. Статистична звітність.
2. **Фінансова звітність.**
3. Вибіркові обстеження населення.
4. Адміністративна звітність:
  - НБУ (щодо платіжного балансу) та інших регуляторів фінансових послуг (щодо діяльності банків, НБУ, страхових організацій, недержавних пенсійних фондів);
  - Мінфіну (виконання державного та місцевих бюджетів; доходи та витрати фондів соціального страхування);
  - ДФС (щодо діяльності фізичних осіб, підприємців).
5. Експертні оцінки та припущення (Рис. 6).

## Джерела інформації для макроекономічної статистики в Україні

Статистична звітність

**Фінансова звітність**

Вибіркові обстеження населення

Адміністративна звітність :

- НБУ
- Мінфіну
- ДФС

Експертні оцінки та припущення

**Рис. 6. Головні джерела інформації, що використовуються при підготовці загальнонаціональних рахунків.**

Говорячи про охопленість фінансовою звітністю економіки господарювання на селі та її подальшого узагальнення в СНР, не можна не звернути увагу на той факт, що результати діяльності та фінансово-майновий стан домогосподарств (сектор домашніх господарств в СНР) знаходиться поза системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тобто статистика підприємств, яких біля 45 тис. од. знаходиться в компетенції бухгалтерського обліку, як обліку обов'язкового для всіх суб'єктів господарювання – юридичних осіб. А от статистика сектору домашніх господарств - особистих селянських господарств (4 млн. од.), домогосподарств (15 млн. од., з них 4,2 млн. од. сільських), перебуває поза межами системи офіційного бухгалтерського обліку (Рис. 7).

Таким чином, маємо 57 % інформації щодо виробництва сільськогосподарської продукції підприємствами (дані про витрати, дохід, прибутковість та ін.) та 43 % інформації, що стосується домогосподарств (по останніх фінансова інформація вкрай обмежена, і власне дуже суб'єктивна).

	<b>Фінансова звітність</b>	<b>Статистичні обстеження</b>
Одиниця узагальнення	<b>Сільськогосподарські підприємства</b>	<b>Сільські домогосподарства</b>
Правова основа господарювання	Юридична особа	Фізичні особи
Внесок у сільськогосподарське виробництво*	<b>57%</b>	<b>43%</b>
Масштаб узагальнення	<b>Суцільно</b>	<b>Вибірково</b> (вибірка - <b>0,6%</b> генеральної сукупності**)
Інформаційна база для узагальнення	Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Вибіркові статистичні обстеження Анкетні опитування
Рівень достовірності	Об'єктивно	Суб'єктивно

\* Частка у обсягах виробництва сільськогосподарської продукції у 2016 р.

\*\* За даними статистичного щорічника.

### **Рис. 7. Обмеженість фінансової звітності в секторі домашніх господарств СНР**

Єдиною публічною звітністю, яка складається за даними бухгалтерського обліку, а отже має документальне підтвердження, є фінансова звітність. Проте, обов'язковою вона є лише для юридичних осіб. Господарства населення бухгалтерський облік не ведуть, а отже і не складають фінансову та статистичну звітність. Існуюча по них статистична інформація – це результати анкетування та вибіркові спостереження, в яких вибірка складає, наприклад у 2016 р. 0,6 % всієї сукупності господарств. Виявлені показники потім статистико-математичними методами поширюється на всі господарства. Немає причин не довіряти статистичній науці, однак фінансово-економічна інформація щодо домогосподарств населення в системі офіційної статистики, у тому числі макроекономічної, відсутня. А це 43 % в обсягах сільськогосподарського виробництва.

В перспективі, важливим джерелом інформації щодо розвитку сільських територій та земельних відносин, для їх узагальнення в макроекономічній

статистиці має стати система інформації побудована за принципами FADN в Україні. FADN – The Farm Accountancy Data Network – мережа даних бухгалтерського обліку фермерських господарств, що функціонує в країнах Європейського Союзу, – інструмент оцінки доходів фермерських господарств та впливу «Спільної аграрної політики» – CAP (CAP - Common Agricultural Policy). Концепція FADN була започаткована в 1965 році. Законодавством, що встановлює FADN, є Регламент Ради 79/65 / ЄЕС від 15 червня 1965 року. Основним актом, що діє зараз, є Регламент Ради (ЄС) № 1217/2009 від 30 листопада 2009 року про створення мережі збору бухгалтерських даних про доходи та господарську діяльність сільськогосподарських підприємств у Європейському співтоваристві.

Вона складається з щорічного дослідження, що проводиться державами-членами Європейського Союзу. Служби, відповідальні в рамках ЄС за роботу FADN, збирають бухгалтерські дані щороку з вибірки сільськогосподарських підприємств у Європейському Союзі. Використовувана методика спрямована на надання репрезентативних даних за трьома вимірами: регіональним, економічним розміром та видом сільського господарства. Хоча основним користувачем даних FADN є Європейська Комісія, узагальнені дані можна знайти в базі даних стандартних результатів FADN [53]. Показники FADN зокрема містять:

фізичні та структурні дані, такі як місце розташування, площа посівів, кількість поголів'я худоби, робоча сила тощо;

економічні та фінансові дані, такі як вартість виробництва різних культур, запасів, продажів і закупівель, собівартості продукції, активів, зобов'язань, виробничих квот та субсидій, включаючи ті, що пов'язані із застосуванням заходів CAP.

Повноцінне впровадження системи FADN в Україні слід очікувати не раніше ніж при вступі України в ЄС. Тому варто вже сьогодні працювати в напрямі запровадження аграрної статистики на основі принципів FADN, яка б відповідала європейським стандартам сільськогосподарської статистики та слугувала джерелом інформації для макроекономічної статистики.

## РОЗДІЛ 2.

### ЗЕМЛЯ ЯК ВАЖЛИВИЙ КАПІТАЛОФОРМУЮЧИЙ АКТИВ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА УКРАЇНИ

Основним фактором виробництва у сільському господарстві слугує земля, наділена унікальною біологічною властивістю – родючістю ґрунту. Український фізіократ М.Д. Руденко, доводячи, що продукovanі землеробством блага є безальтернативними у забезпеченні життєдіяльності людей та будучи глибоко переконаним, що гумусний шар планети – це найцінніше, чим володіє людство, відніс землю до п'яти абсолютних благ [41].

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

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

З 2019 р. діє нова нормативно-грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, яка застосовується для обрахунку податків, встановлення мінімального розміру орендної плати, однак повної картини вартості землі не забезпечує й вона. Логічно було б отримати таку інформацію у статистиці. За аналогією з основними засобами, капітальними інвестиціями тощо. І процес реформування державної статистики, що триває протягом останніх 10 років, давав на те сподівання. На початку 2019 р. Кабінет Міністрів України ухвалив розроблену Мінекономрозвитку разом із Держстатом Програму розвитку державної статистики до 2023 року [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 є забезпечення відкритості й доступності статистичної інформації: створення сучасного, більш зручного для користувача («user-friendly») веб-порталу Держстату та його мобільної версії, забезпечення широкого доступу користувачів до мікроданих (щодо зайнятості населення, стану домогосподарств тощо), активізацію комунікацій щодо результатів діяльності Держстату і даних його досліджень, а також в цілому підвищення рівня статистичної грамотності суспільства через відповідні навчальні програми в закладах середньої та вищої освіти, інформування в ЗМІ і т.п. Отже, в частині змісту статистичної інформації, і про землю в тому числі, революції не передбачено. Як оцінити ринкову вартість своєї землі? Як селянину, власнику землі знати реальну цінність своєї власності? Бухгалтерська наукова спільнота може і має допомогти у розв'язанні цих проблем. На теоретичному фундаменті фізичної економії, яка визнає джерелом сталого розвитку суспільства саме селянина, землю та енергію сонця.

Подолання продовольчих проблем, проблем виснаження родючості ґрунтів, забезпечення сталого розвитку потребує ефективного управління земельними активами сільськогосподарських підприємств. Проте науково-методичне забезпечення відповідного бухгалтерського обліку у країнах, що розвиваються, можливості Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – 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 – це питання глобального масштабу, адже її вирішення прямо впливає на рівень національного багатства України, його визначення та представлення на міжнародній арені в СНР.

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

- житлові будівлі;
- нежитлові будівлі та споруди (з урахуванням витрат на поліпшення матеріальних невикористаних активів, **включаючи землю**, та витрат, пов'язаних із передачею прав власності на невикористані активи);
- машини й обладнання;
- культивовані активи (довгострокові біологічні активи тваринництва і рослинництва);



- нематеріальні основні засоби: витрати на розвідування корисних копалин; засоби програмного забезпечення; інші (Рис. 8) [33].

## Земля в Системі національних рахунків

### Основний капітал:

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

**Рис. 8. Місце землі в складі основного капіталу в СНР**

Отже, вартість землі на рівні з іншими основними засобами формує вартість основного капіталу України. Інформація про його розмір формується на підставі статистичної та фінансової звітності підприємств і узагальнюється на рахунках капіталу в СНР у «Балансі активів і пасивів». У нас він називається **експериментальний** саме через те, що в ньому не врахована вартість землі через відсутність її оцінки, а також майна домашніх господарств (по тій же причині)<sup>2</sup>

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.

<sup>2</sup> Межі активів за даними офіційного сайту Держстату:

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

Для інституційного сектору баланс активів і пасивів показує вартість усіх активів – нефінансових і фінансових, а також зобов'язання та чисту вартість капіталу по сектору. Для економіки в цілому такий баланс складається для розрахунку національного багатства. У балансі відображаються всі види економічних активів. За аналогією з рахунками нагромадження активи відображаються в лівій частині балансу, а пасиви й чиста вартість капіталу – в правій. Балансуючою статтею є чиста вартість власного капіталу, що розраховується як різниця між вартістю всіх активів і вартістю пасивів. Чиста вартість власного капіталу в економіці загалом становить національне багатство країни, обсяг якого розраховується у вартісному виразі в ринкових цінах, які діють на момент оцінки активів (Рис. 9).



**Рис. 9. Порядок формування балансу активів і пасивів та розрахунку вартості національного багатства**

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

Вирішення цієї проблеми є місією інституту бухгалтерського обліку та нової облікової політики, здатної оцінити і справедливо включити сільськогосподарську землю в систему макроекономічних показників, національне багатство та міжнародну звітність. Перш за все потрібно усвідомити, що землі сільськогосподарського призначення являють собою особливий актив. Особливий настільки, щоби 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 у розв'язанні продовольчих та екологічних проблем людства – це підвищення статусу сільськогосподарської землі у фінансовій звітності. Це особливий бухгалтерський облік останньої, який надасть інформацію про її реальну вартість саме як фактора виробництва, а не лише як об'єкта оренди чи об'єкта купівлі-продажу, як-то відбувається зараз. Облік, який забезпечить належне включення землі до системи національних рахунків.

## РОЗДІЛ 3.

### ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРЕШКОДИ ВКЛЮЧЕННЯ ВАРТОСТІ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ В СИСТЕМУ НАЦІОНАЛЬНОГО РАХІВНИЦТВА

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

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

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

– відсутність мотивації від власників – 72 %;

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

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

– незіставність оцінки цих активів за стандартами і «тіньовим» ринком – 48 % (Рис. 10).

### **3% с.г. земель та прав їх оренди – оцінені та поставлені на баланси підприємств**

#### **Причини (результати опитування 3000 бухгалтерів):**

- відсутність мотивації і контролю - **72** % опитаних;
- висока вартість процедури експертної оцінки - **91** %;
- відсутність рекомендацій з оцінки та обліку - **98** %;
- неспівставність оцінки цих активів за стандартами і «тіньовим» ринком – **48**%.

**Рис. 10. Результати опитування бухгалтерів аграрних підприємств щодо причин відсутності обліку земельного потенціалу підприємств**

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 з проведеного аналізу проблем бухгалтерської оцінки вартості прав оренди, емфітевзису і постійного користування землею в Україні.

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

## РОЗДІЛ 4.

# ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ОЦІНКА ЗЕМЛІ НА ОСНОВІ ЇЇ РОДЮЧОСТІ, ЯК ПЕРЕДУМОВА КАПІТАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО БАГАТСТВА УКРАЇНИ

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] (Рис. 11).

## Облікова політика та оцінка землі на засадах теорії фізичної економії враховують:

- родючість
- економічну ефективність її використання саме як основного фактору виробництва в сільському господарстві, а не як об'єкту оренди



«Багатство нації полягає тільки в спроможності ґрунту щорічно виробляти земельну ренту...» М.Руденко. *Енергія прогресу.*

Рис. 11. Теоретичне підґрунтя облікової політики та оцінка землі на основі її родючості

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.

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:

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

забезпечення інвестиційної прозорості і привабливості аграрного бізнесу; формування інформаційних орієнтирів для ціноутворення при запровадженні повноцінного ринку сільськогосподарської землі.

Проте цей проект з причин реформування Міністерства аграрної політики та продовольства України до сих пір не було реалізовано.

У 2016 р. урядом України прийнято нову Методику нормативно-грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [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 свідченнями Держгеокадастру України, вперше після 1995 р. оцінено всі землі сільськогосподарського призначення на території України (крім земель у межах населених пунктів). Грошову оцінку земель

сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів здійснили на площі у 35 млн га [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 у розрахунках цінності землі саме як природного фактора сільськогосподарського виробництва. Це дозволяє зробити чинний в експертній практиці дохідний підхід базований на розрахунку рентного доходу, який враховує типовий для місцевості набір культур, а також ціни його реалізації на ринку. Одержані показники дозволяють врахувати у вартості з одного боку найбільш 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 діючої методології 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] (Рис. 12).

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.

## Методологія експертної грошової оцінки с.-г. земель

- **зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок;**
  - **урахування витрат на земельні поліпшення**
- **капіталізація чистого операційного або рентного доходу (пряма і непряма)**

**Рис. 12. Пріоритетність дохідної методології в експертній грошовій оцінці сільгоспугідь.**

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:

$$Ц_{кп} = \frac{Д_0}{С_к}, \quad (1)$$

де  $Ц_{кп}$  – вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації, грн;

$Д_0$  – чистий операційний або рентний дохід, грн;

$С_к$  – 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:

$$Ц_{кн} = \sum_{i=1}^t \frac{Д_{0i}}{(1 + С_к)^i} + P, \quad (2)$$

де  $Ц_{кн}$  – вартість земельної ділянки, визначена шляхом непрямої капіталізації, грн;

$Д_{0i}$  – очікуваний чистий операційний або рентний дохід за  $i$ -й рік, грн;

$P$  – поточна вартість реверсії;

$t$  – період, який враховується при непрямій капіталізації чистого операційного або рентного доходу, років.

Пряма капіталізація доцільна при визначенні вартості земельних ділянок, непряма – при розрахунку вартості права оренди, оскільки при цьому має місце обмежений термін використання земельної ділянки.

Апробувати таку методологію було вирішено в масштабах країни розрахувавши вартість 1 га сільськогосподарських угідь методом капіталізації рентного доходу в середньому по Україні. Під час розрахунків було використано діючу методикку [28] і дані Держстату (Табл. 1).

Таблиця 1

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

№	Показник	Розрахунок /значення	Джерело інформації
1.	Вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації рентного доходу	Відношення рентного доходу до ставки капіталізації	Розрахунково
2.	Рентний дохід	Різниця між очікуваним (валовим) доходом від продукції, виробничими витратами та прибутком виробника	Розрахунково
3.	Типовий набір культур, що забезпечує її ефективне використання, дотримання сівозміни і збереження родючості землі	На основі структури посівних площ с.- г. культур по регіону	Статистичний збірник «Сільське господарство»
4.	Очікуваний (валовий) дохід від продукції: · нормальний (типовий) врожай сільськогосподарських культур · ціна реалізації с.- г. продукції на ринку.	Очікуваний (валовий) дохід розраховується як добуток урожайності та ціни реалізації	Статистичний бюлетень «Площі, валові збори та урожайність сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду»
			Статистичний бюлетень «Реалізація продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами»
5.	Виробничі витрати	Виробнича собівартість с.- г. продукції	Статистичний бюлетень «Витрати на виробництво продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах»
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].

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. 2).

**Таблиця 2**

**Оцінка землі дохідним підходом  
(порівняння розрахунків на основі орендної плати і рентного доходу)**

Показник	На основі орендної плати	На основі рентного доходу
Україна		
Ставка капіталізації для землі, %	10,4	10,4
Орендна плата (рентний дохід), грн/га	1093 <sup>1</sup>	3049,58 <sup>2</sup>
Ціна землі, грн/га	10 510	29 322
Курс національної валюти, гривень за 1 долар США <sup>3</sup>	27,19	27,19
Розрахункова ціна землі, дол. США/га	387	1 078
Справедлива ціна землі, млрд дол. США (рілля по Україні)	12,57	35,04

*Примітка:*

<sup>1</sup>Середня по Україні орендна плата за земельні паї за даними Держгеокадастру на початок 2017 р.

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

<sup>3</sup>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 :

$$Ц_{пк} = \sum_{i=1}^t \frac{До_i}{(1 + C_k)^i}, \quad (3)$$

де Ц<sub>пк</sub> – вартість права оренди земельною ділянкою, 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 у цілому по країні отримуємо наступні показники вартості права оренди землі при постановці на баланс орендаря (Табл. 3). Період прогнозування в наведеному в розрахунку прийнятий на рівні 10 років. При застосуванні цієї методики для оцінки прав конкретних підприємств їх вартість розраховується на фактичний термін дії договору оренди, рентний дохід – по регіону фактичного місце розташування ділянки.

**Таблиця 3**

**Розрахунок вартості права оренди ріллі для відображення в бухгалтерському обліку орендаря**

Показник	Значення
Рентний дохід <sup>1</sup> , грн/га	3 049,58
Витрати на сплату орендної плати за паї <sup>2</sup> , грн/га	1 093,40
Додатковий дохід користувача, грн/га в рік, До	1 956,18
Ставка капіталізації <sup>3</sup> , Ск, %	10,4%
Ринкова вартість права оренди, (непряма капіталізація), грн/га	14 286,52

*Примітка:*

<sup>1</sup>Розраховано згідно з Методикою [28], порядок розрахунку та інформаційне забезпечення викладено вище.

<sup>2</sup>Середня по Україні орендна плата за земельні паї за даними Держгеокадастру на 01.01.2017 р.

<sup>3</sup>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 запропонованого підходу до визначення справедливої вартості земельних активів за результатами розрахунків у цілому по Україні одержано показники, які близькі до нормативно-грошової оцінки та цін тіньового ринку. Оцінка 1 га ріллі за галузевим стандартом – 1 078 дол. США, за нормативно-грошовою оцінкою – 1 138 дол. США, тіньового ринку – 1 250 дол. США (тобто

відхилення у межах 5-8%). Оцінка 1 га права оренди за галузевим стандартом – 525 дол. США, на тіньовому ринку – від 200 до 800 дол. США [2].

За затвердженою урядом нормативно-грошовою оцінкою право на оренду землі не розраховувалося. Галузевий стандарт дає можливість визначити справедливу вартість права постійного користування землею (у цілому по Україні це 969 дол. США за 1 га сільгоспугідь). Стандарт дозволить і оцінити право на емфітевзис.

Потенційну вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності наведено в табл. 4, що підтверджує важливість для аграрної галузі застосування нової облікової політики щодо землі сільськогосподарського призначення.

**Таблиця 4**

**Потенційна вартість сільгоспугідь України у фінансовій звітності та системі національних рахунків**

Земельний капітал/ активи	<i>млн га</i>	Розрахована вартість для відображення у <b>фінансовій звітності,</b> <i>млрд дол. США</i>	Розрахована вартість для відображення у <b>системі національних рахунків</b> (з урахуванням землі домашніх господарств) <i>млрд дол. США</i>
Рілля (потенціал)	32,54	11,95	24,52
У т.ч.:			
<i>Право оренди</i> (землі недержавних підприємств)	18,70	9,83	9,83
<i>Право власності</i> (землі громадян)	11,66	(12,57)	12,57
<i>Право постійного користування</i> (землі державних підприємств)	0,77	0,75	0,75
<i>Емфітевзис</i> (інше використання)	1,41	1,37	1,37

*Джерело:* Розраховано на основі запропонованої методології оцінки вартості сільгоспугідь для цілей відображення у фінансовій звітності та системі національних рахунків.

Сьогодні в Україні така політика не ведеться ані на рівні підприємств, ані на рівні держави. Як наслідок, в офіційній фінансовій звітності земельні активи аграрних підприємств України оцінено лише у 151 млн дол. США. Тоді як при застосуванні нової облікової політики цей показник мав би становити



11,95 млрд дол. США, а з урахуванням потенціалу землі товарних господарств (які зараз не ведуть бухгалтерський облік) – майже 25 млрд дол. США. Тобто 25 млрд дол. США зростання суми національного багатства України, що 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. 13).



**Рис. 13. Земельний капітал порівняно з деякими макроекономічними показниками розвитку України**

*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

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, вартості активів та основного капіталу.

Підвищення уваги до земельних активів сільськогосподарського призначення у фінансовій звітності і, як результат, капіталізація національного багатства України видається важливою місією бухгалтерського обліку у забезпеченні сталого розвитку та належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені. Через цю складову збагачується розвиток і макроекономічної політики.

Для України необхідність такого підходу мотивована ще й потребами:

– подолання корупції і детінізації аграрної економіки, оскільки, при продажу корпоративних прав підприємств, права на оренду і емфітевзис земля враховуються лише в «тіні». Це дезорієнтує ринок, призводить до викривлень у розрахунку ВВП країни, а також до втрати податків;

– поліпшення капіталізації та інвестиційної привабливості фермерських господарств, малих і середніх аграрних підприємств, оскільки земля як їх найбільш цінний актив не має належного сприйняття на ринку інвестицій, кредитування і страхування.

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. Місія інституту бухгалтерського обліку – у підвищенні статусу абсолютних благ у фінансовій звітності для належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені, у світовому інформаційному просторі. Її реалізація – це врахування у національному багатстві вартості природних ресурсів, просторового капіталу, енергетичного та екологічного потенціалу (Рис. 14).

## Отож, місія інституту бухгалтерського обліку на шляху до сталого розвитку

У підвищенні статусу і вартості абсолютних благ у фінансовій звітності для належного представлення природно-економічного потенціалу України на міжнародній арені у світовому інформаційному просторі



Рис. 14. Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України

На сьогодні в Україні її природничий капітал і особливо земля сільськогосподарського призначення не відображена в системі національних рахунків. У зв'язку з цим, за нашими розрахунками мінімум на 25 млрд у.о. занижене національне багатство України. Неповною у системі національних рахунків є інформація про активи та основний капітал. Це призводить до поганого позиціонування України у світових економічних рейтингах, вимагає загостреної уваги до цієї проблеми усіх державних інституцій – Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, Державної служби статистики України.

Вирішення цієї проблеми вбачається в активізації співпраці вищезазначених установ, Національної академії наук України, Національної академії аграрних наук України, вищих навчальних закладів, профільних громадських організацій. Така співпраця передбачає:

- удосконалення звітності суб'єктів господарювання в частині відображення використання ними природничих активів, адаптування до національних особливостей МСФЗ та системи національних рахунків;
- підвищення професійного рівня працівників обліково-економічних служб через наукове забезпечення розробки відповідних методик, рекомендацій, інструктивних матеріалів, удосконалення навчальних програм ВНЗ;
- активізацію досліджень та вивчення зарубіжного досвіду щодо методик грошової оцінки землі для цілей статистичних спостережень та національного рахівництва.

Аграрна наука має необхідний методичний і кадровий потенціал для проведення цих наукових досліджень. На рахунку розробок відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки»: форми державних статистичних спостережень 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» та 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві» (2002 рік), Концепція річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств (2004 рік), Методичні рекомендації із облікового забезпечення відомчої (аграрної) статистики в тестових підприємствах (2007 рік), Концепцію відомчої аграрної статистики в аграрному секторі економіки України (2013 рік), наукові статті у вітчизняних та закордонних виданнях (2019 рік).

Таким чином, є всі передумови для формування наукового забезпечення вирішення проблеми недооцінки національного багатства в системі національних рахунків України.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Бордюжа А.С.* Сучасний стан земельної інформаційної системи України. *Збалансоване природокористування*. 2013. № 1. С. 76-82.
2. База земельних ресурсів 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. *Гайдуцький 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., Манцевич Ю. М., Палеха Ю. М.* Київ : Профі, 2007. 624 с.
11. *Дитиаза С. А. (младший), Эклз Р. Дж.* Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. Москва : Альпина Паблишер, 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. *Драпіковський О. І., Іванова І. Б.* Оцінка земельних ділянок. Київ : Прінт-Експрес, 2004. 296 с.
14. *Есипова Э. Ю.* Система национальных счетов: краткий курс : учебное 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-zamezhamy-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. Золотовалютні резерви України (2009-2019). URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/assets/>.
23. Ковалів О. Золоте правило земельної реформи: "сім разів відміряти, а один раз відрізати!.." *Дзеркало тижня*. 2018. № 20. URL : [https://dt.ua/macrolevel/zolote-pravilo-zemelnoyi-reformi-sim-raziv-vidmiryati-a-odin-raz-vidrizati-278861\\_.html](https://dt.ua/macrolevel/zolote-pravilo-zemelnoyi-reformi-sim-raziv-vidmiryati-a-odin-raz-vidrizati-278861_.html)
24. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: [пер. с фр., англ. и нем.] / предисл. П. Н. Клюкин. [Юбилейн. изд.]. Москва : Эксмо, 2008. 1199 с.
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-п>.
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](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://csrv2.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2010/504/metod.htm](http://csrv2.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2010/504/metod.htm).
34. Облік сільськогосподарської діяльності : навчальний посібник / 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](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](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 национальных счетов. Комиссия европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, 1993. Брюссель/Люксембург, Вашингтон, О.К., Нью-Йорк, Париж, 1998.

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. Гайдучський, Л. С. Гринів та ін.]; за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, В. О. Шевчука та О. В. Ходаківської. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2013. 502 с.

49. Шпичак О. М. Ціна «земельного питання». *Дзеркало тижня*. 2018. № 12. URL : [https://dt.ua/finances/cina-zemelnogo-pitannya-273736\\_.html](https://dt.ua/finances/cina-zemelnogo-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>.

52. Valerii Zhuk, Yuliia Bezdushna, Svitlana Tyvonchuk. Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. Independent journal of management & production (IJM&P). V. 10, N. 7, Special Edition PDATU 2019. P. 702-724. DOI: 10.14807/ijmp.v10i7.889. URL: <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/889>

53. Farm Accountancy Data Network. URL: [http://ec.europa.eu/agriculture/rica/database/report\\_en.cfm?dwh=SO](http://ec.europa.eu/agriculture/rica/database/report_en.cfm?dwh=SO)

Наукове видання

**Жук Валерій Миколайович,**

доктор економічних наук, професор, академік НААН, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки»

**Бездушна Юлія Сергіївна,**

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки»

# **Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України**

*Наукова доповідь*

Редактор	<i>Ю.С. Бездушна</i>
Технічний редактор	<i>А.М. Артеменко</i>
Комп'ютерна верстка	<i>Д.С. Сушко</i>

Підписано до друку 11.06.2019. Формат 60×84/8. Папір офсетний.  
Ум. друк. арк. 5,0. Наклад 100 пр. Зам. .

Видання та друк – Національний науковий центр  
«Інститут аграрної економіки»  
03127, м. Київ-127, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.