

Облік і оподаткування

УДК 657

Бездушна Юлія Сергіївна

*доктор економічних наук, завідувач відділу обліку і оподаткування
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Бездушная Юлия Сергеевна

*доктор экономических наук, заведующий отделом учета и налогообложения
Национальный научный центр «Институт аграрной экономики»*

Bezdushna Yuliia

*Doctor of Economics, Head of the Accounting and Taxation Department
National Scientific Center «Institute of Agrarian Economy»*

Білозор Людмила Василівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Київський кооперативний інститут бізнесу і права*

Белозор Людмила Васильевна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета и налогообложения
Киевский кооперативный институт бизнеса и права*

Bilozor Liudmyla

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law*

**ГЕНЕЗА НАУКОВОЇ ДУМКИ ПРО БАГАТСТВО НАРОДІВ ТА
МІСЦЕ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НІЙ
ГЕНЕЗА НАУЧНОЙ МЫСЛИ О БОГАТСТВЕ НАРОДОВ И МЕСТО
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕЙ**

THE GENESIS OF THE SCIENTIFIC OPINION ON THE WEALTH OF NATIONS AND THE PLACE OF ACCOUNTING IN IT

Анотація. Вступ. Національне багатство – це сукупність природничого, людського, соціально-економічного, інтелектуального й інших видів потенціалу країни, що відображається в національних рахунках з формуванням відповідних макроекономічних показників. Вивчення природи і вимірювання національного багатства є важливим предметом економічної науки. Розуміння поняття багатства з позицій економіки змінювалось залежно від соціального та економічного розвитку суспільства, зростання його благополуччя та зміни цінностей. Значна кількість досліджень стосуються складу національного багатства, його оцінки та відображення в системі національних рахунків. Однак не дивлячись на те, що категорія багатства в великій мірі вивчена науковцями класиками та сучасниками, питання бухгалтерського обліку цього об'єкту майже не піднімається. У зв'язку з цим, в бухгалтерському обліку, що є головним джерелом інформації для національних рахунків, ці складові відображені обмежено (нерухомість, культивовані активи, нематеріальні активи), або не відображені взагалі (житлові будівлі, земля, права на природні ресурси). Тому, з позиції облікової науки, постає необхідність формування теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства.

Мета. Метою дослідження є представлення короткого огляду історичного розвитку концептуальних підходів до розуміння сутності багатства, подання визначення цієї категорії з точки зору різних авторів, проведення дослідження її економічної природи та з'ясування на цій основі теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних авторів, що провадять свої науково-практичні

дослідження сутності багатства, питань створення (формування), розподілу, обміну та споживання багатства. Методологічну основу здійснення дослідження складає системний підхід з використанням загальнонаукового діалектичного методу: дедукції й абстрактно-логічного – для осмислення сутності багатства як економічної категорії; аналізу й синтезу – для критичного розгляду тлумачень учених щодо відображення національного багатства в системі обліку; логічного узагальнення результатів – для формулювання висновків.

Результати. У науковій статті розглянуто економічну сутність категорії «багатство». Подано визначення цієї категорії з точки зору різних авторів - як вітчизняних, так і зарубіжних, проведено дослідження її економічної природи. Наведено основні характеристики, що визначають особливості застосування категорії «багатство», виходячи безпосередньо із практичної площини. Запропоновано авторське трактування досліджуваної категорії та сформовано теоретичні засади бухгалтерського обліку багатства.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях варто зосередити увагу на визначенні головних підходів до побудови методології обліку багатства; окресленні проблем неузгодженості в методології грошового виміру багатства в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків. Це забезпечить подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку, зокрема в обґрунтуванні місії інституту бухгалтерського обліку у представленні національного багатства в умовах сталого розвитку.

Ключові слова: багатство, капітал, ресурси, гроші, активи, капіталізація, бухгалтерський облік.

Анотація. Введение. Национальное богатство – это совокупность природного, человеческого, социально-экономического,

интеллектуального и других видов потенциала страны, что отражается в национальных счетах с формированием соответствующих макроэкономических показателей. Изучение природы и измерение национального богатства является важным предметом экономической науки. Понимание богатства с позиции экономики изменялось в зависимости от социального и экономического развития общества, роста его благополучия и изменения ценностей. Значительное количество исследований касается состава национального богатства, его оценок и отражения в системе национальных счетов. Однако несмотря на то, что категория богатства в большой степени изучена учеными классиками и современниками, вопрос бухгалтерского учета этого объекта почти не поднимается. В связи с этим, в бухгалтерском учете, являющемся главным источником информации для национальных счетов, эти составляющие отражены ограничено (недвижимость, культивируемые активы, нематериальные активы), или не отражены вообще (жилая недвижимость, земля, права на природные ресурсы). Поэтому, с позиции учетной науки, возникает необходимость формирования теоретических основ бухгалтерского учета богатства.

Цель. Целью исследования является представление краткого обзора исторического развития концептуальных подходов к пониманию сущности богатства, определение этой категории с точки зрения разных авторов, исследование ее экономической природы, формирование теоретических основ бухгалтерского учета богатства.

Материалы и способы. Материалами исследования являются труды отечественных и зарубежных авторов, которые проводят свои научно-практические исследования сущности богатства, создания (формирования), распределения, обмена и потребления богатства. Методологическую основу исследования составляет системный подход с использованием общенаучного диалектического метода: дедукции и

абстрактно-логического – для осмысления сущности богатства как экономической категории; анализа и синтеза – для критического рассмотрения толкований ученых по отражению национального богатства в системе учета; логического обобщения результатов – для формулирования выводов.

Результаты. *В научной статье рассмотрена экономическая сущность категории «богатство». Представлено определение этой категории с точки зрения разных авторов – как отечественных, так и зарубежных, исследовано ее экономическую природу. Приведены основные характеристики, определяющие особенности применения категории «богатство», исходя непосредственно из практической плоскости. Представлено авторское трактование изучаемой категории, экономической сущности и сформированы теоретические основы бухгалтерского учета богатства.*

Перспективы. *В дальнейших научных исследованиях предлагается сосредоточиться на определении главных подходов к построению методологии учета богатства; унификации подходов денежного измерения богатства в бухгалтерском учете и системе национальных счетов. Это позволит реализовать миссию института бухгалтерского учета по представлению национального богатства в условиях устойчивого развития.*

Ключевые слова: *богатство, капитал, ресурсы, деньги, активы, капитализация, учет.*

Summary. Introduction. *National wealth is a combination of natural, human, socio-economic, intellectual and other types of potential of the country, which is reflected in national accounts with the formation of relevant macroeconomic indicators. The study of nature and measurement of national wealth is an important subject of economic science. The understanding of the*

concept of wealth from the point of view of the economy changed depending on the social and economic development of society, the growth of its well-being and changes in values. A significant number of studies relate to the composition of national wealth, its evaluation and reflection in the system of national accounts. However, despite the fact that the category of wealth has been studied to a great extent by classical and contemporary scientists, the issue of accounting for this object is hardly raised. In this regard, in accounting, which is the main source of information for national accounts, these components are reflected to a limited extent (real estate, cultivated assets, intangible assets), or not reflected at all (residential buildings, land, rights to natural resources). Therefore, from the standpoint of accounting science, there is a need to form the theoretical foundations of wealth accounting.

Purpose. *The purpose of the study is to present a brief overview of conceptual approaches to understanding the essence of wealth, to present the definition of this category from the point of view of various authors - both domestic and foreign, to conduct a study of its economic nature, to clarify the theoretical foundations of wealth accounting.*

Materials and methods. *The materials of the research are the works of domestic and foreign authors who conduct their scientific and practical research into the essence of wealth, issues of creation (formation), distribution, exchange and consumption of wealth. The methodological basis of the research is a systematic approach using the general scientific dialectical method: deduction and abstract-logical - to understand the essence of wealth as an economic category; analysis and synthesis - for a critical review of scientists' interpretations of the reflection of national wealth in the accounting system; logical generalization of results - for formulating conclusions.*

Results. *The scientific article examines the economic essence of the category "wealth". The definition of this category from the point of view of various authors - both domestic and foreign - is given, and a study of its*

economic nature is carried out. The main characteristics that determine the peculiarities of the application of the "wealth" category are given, proceeding directly from the practical plane. The actual interpretation of the researched category, the economic essence, and the theoretical foundations of wealth accounting are formed.

Discussion. *In further scientific research, it is proposed to focus attention on defining the main approaches to the construction of wealth accounting methodology; outlining the problems of inconsistency in the methodology of monetary measurement of wealth in accounting and the system of national accounts. This will make it possible to fulfill the mission of the accounting institute in representing the national wealth in terms of sustainable development.*

Key words: *wealth, capital, resources, money, assets, capitalization, accounting.*

Постановка проблеми. Національне багатство – це сукупність природничого, людського, соціально-економічного, інтелектуального й інших видів потенціалу країни, що відображається в національних рахунках з формуванням відповідних макроекономічних показників. Вивчення природи і вимірювання національного багатства є важливим предметом економічної науки. Розуміння поняття багатства з позицій економіки змінювалось залежно від соціального та економічного розвитку суспільства, зростання його благополуччя та зміни цінностей. Значна кількість досліджень стосуються складу національного багатства, його оцінок та відображенню в системі національних рахунків. Однак не дивлячись на те, що категорія багатства в великій мірі вивчена науковцями класиками та сучасниками, питання бухгалтерського обліку цього об'єкту майже не піднімається. У зв'язку з цим, в бухгалтерському обліку, що є головним джерелом інформації для національних рахунків ці складові

відображені обмежено (нерухомість, культивовані активи, нематеріальні активи), або не відображені взагалі (житлові будівлі, земля, права на природні ресурси). Тому, цікавим з наукової точки зору є історичний огляд розвитку економічної думки щодо категорії багатства народів та виявлення періоду появи уваги до цієї категорії саме з позиції облікової науки. Постає необхідність формування на цій основі і теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Першооснова вчень про багатство і капітал як економічні категорії закладена у працях Дж. М. Кейнса [1], А. Сміта [2], Д. Рікардо [3], К. Маркса [4], Ф. Кене [5].

Обліково-інформаційне забезпечення суб'єктів підприємництва, національних рахунків, сталого розвитку, що можна взяти за основу розвиваючи наукові постулати теорії багатства народів з позиції бухгалтерського обліку, знаходимо в працях В. Жука [6], В. Краєвського [7]. В продовження розвитку економічної думки про багатство народів, необхідним є вивчення генезису її формування для узагальнення його складових національного багатства, їх вимірювання та відображення на макроекономічних рахунках країни.

Метою статті є представлення короткого огляду історичного розвитку концептуальних підходів до розуміння сутності багатства, подання визначення цієї категорії з точки зору різних авторів, проведення дослідження її економічної природи та з'ясування на цій основі теоретичних засад бухгалтерського обліку багатства.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних авторів, що провадили свої науково-практичні дослідження сутності багатства, питань створення (формування), розподілу, обміну та споживання багатства. Методологічну основу здійснення дослідження складає системний підхід з використанням загальнонаукового діалектичного методу: дедукції й абстрактно-логічного – для осмислення

сутності багатства як економічної категорії; аналізу й синтезу – для критичного розгляду тлумачень учених щодо відображення національного багатства в системі обліку; логічного узагальнення результатів – для формулювання висновків.

Виклад основного матеріалу. Багато економічних істин про багатство окремих народів стали відомі людям ще в глибоку давнину. Видатні грецькі філософи Ксенофонт (430-355р.р. до н.е.), Платон (427-347р.р. до н.е.), Аристотель (384-322р.р. до н.е.) вже по праву можуть вважатися першими вченими-економістами, які піднімали ці питання у своїх трактатах. У аристотелівському підході економіка розглядалася як сукупність деяких універсальних правил ведення господарства, слідуючи яким можна досягти примноження багатства [8]. Аристотель поділяє «мистецтво набувати багатство» на два напрями. Мета першого – задоволення потреб. Мета другого – накопичення грошей. Науку, що займається натуральним багатством, він називає «економією» (від грецьких слів «ойкос» – господарство і «номос» – закон), а яка розглядає грошове багатство – «хрематистикою» (від грецького слова «хрема» – володіння, становище) [9].

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

Протягом трьох століть по тому (1450-1750 рр.) формується концепція меркантилізму, прихильники якої вперше на теоретичному рівні заявили про те, що збагачення похвально (Ж. Воден (1530-1596), А. де Монкретьєн (1575-1621), Ж.Б. Кольбер (1619-1683), Т. Мен (1571-1641), У. Петті (1623-1687), А. Серра (1550-1615) та інші). Більше того, вони спробували аргументувати тезу, що примноження багатства має бути

головною турботою, як індивідів, так і держави. Ототожнюючи багатство з грошима, вони побудували свою доктрину на тій ідеї, що розмір національного багатства визначається кількістю готівкового золота і срібла, що велич і могутність держави визначається лише кількістю грошей. Економічна доктрина меркантилізму, базується на ідеї, що золото і срібло є головними формами багатства як для окремих людей, так і для всієї держави. Меркантилістські ідеї почали втрачати популярність у 18 ст. у міру того, як все більше виразною ставала залежність росту національного багатства від розвитку виробництва [9].

З 17 ст. на заміну меркантилістам стала переважати ліберальна економічна думка, яка відшуковувала багатство не в обміні, а в самому виробництві, що саме розвиток виробництва – основа господарського добробуту нації. На відміну від меркантилістів на думку раннього представника цієї економічної течії В. Петті багатство утворюють не тільки дорогоцінні метали і камені, включаючи гроші, а й землі країни, будинки, кораблі, товари і навіть домашня обстановка. Для збільшення багатства країни В. Петті вважав, що замість покарання тюремним ув'язненням необхідно ввести грошові штрафи, а «неспроможних злодіїв» віддавати «в рабство» заставляти працювати. Це на противагу меркантилістам означало-що багатство створюється насамперед працею і її результатами, тобто заперечувалася «особлива» роль грошей у господарському житті [10].

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

виробництва цієї продукції протягом року, тобто так звана земельна рента в натуральній формі.

У розвиток фізіократичних ідей у 18 ст. сформувалась класична політична економія, родоначальником якої можна назвати шотландського економіста А. Сміта. У своїй найвідомішій праці «Багатство народів» у 1776 році він з високою деталізацією описав природу багатства, систематизував різні аспекти функціонування ринків, грошової економіки, факторів виробництва і зовнішньої торгівлі. Джерело багатства, за Смітом, не обіг, а виробництво. На відміну від фізіократів, А. Сміт вважає, що цінність створюється в будь-якій галузі матеріального виробництва, а не тільки в сільському господарстві. Сміт розрізняє в товарі два аспекти: мінову цінність і споживчу цінність. Він відкидає спробу вивести першу з другої: співвідношення мінової цінності алмаза і води не знаходиться ні в якій відповідності із співвідношенням їх споживчої цінності [9].

А. Сміт вперше сформулював ідею про те, що економічна діяльність окремих індивідів, що діють винятково заради власного зиску, в підсумку призводить до багатства і добробуту всього суспільства. На його думку, на вільному ринку кожен керується власними інтересами, але врешті система досягає рівноваги, від якої виграють усі. Сміт увів метафоричне поняття «невидимої руки ринку» – невідконтрольної сили, яка забезпечує гармонію в ринкових відносинах, а також першим порушив питання про розподіл праці та її продуктивність. Причиною багатства окремого народу автор вважає розповсюдження поділу праці. Отже, на відміну від фізіократів, які вважали продуктивність властивістю тільки землі та природи, саме працю Сміт вважає тим, що забезпечує добробут народу, оскільки забезпечення товарами та послугами стало кращим, проте, якість землі та клімат не змінилися протягом часу [2].

Сучасні дослідження природи багатства, його структури та складових представлені в основному зарубіжними працями, в основному

американських та європейських дослідників [11; 12; 13; 14]. Дослідження, як правило, полягають у пошуку відповідей на два питання. По-перше, які компоненти та чинники сприяють національному багатству? Оскільки на продуктивність економіки впливає портфель активів, це призводило до другого питання: як краще керувати та підтримувати цей портфель для сприяння сталому економічному розвитку?

Так, В.Г. Амавіла у дослідженні «Національне багатство обраних країн: описовий нарис» [11] підтверджує що проблема оцінки та визнання національного багатства є невирішеною навіть у розвинутих країнах. Автор зазначає, що зростання національного багатства залежить від прав нації на багатство, які регулюються національними (дедалі більш міжнародними) законами та нормами, станом та темпом зростання знань про створення багатства, і перш за все, значних співвідношень капіталу та праці. Капітал зростає за рахунок інвестицій; інвестиції керуються прагненням до винагороди, яка забезпечить майбутнє [11].

В ряді американських досліджень [11] вчені одностайні в наступному. Дані ринкової оцінки багатства наразі є обмеженими та не забезпечують належний аналіз невикористовуваної вартості багатства. Безумовно, постійно робиться значний прогрес у напрямку оцінки неринкової вартості. Незважаючи на це, заниження багатства в країнах, що розвиваються, триває, оскільки бухгалтери прагнуть побачити в цих країнах подібну цінність для подібних речей, і наразі не бачать ніякої цінності в речах (активах), яких вони не знають як оцінити і відобразити на рахунках, хоча ці активи надають значну користь своїм власникам.

Зусилля з метою кращого вимірювання ВВП спонукають до пошуку показників «справжнього» багатства. У цьому відношенні дослідження Світового банку є значним практичним кроком у правильному напрямку. Але з теоретичної точки зору будь-яка міра багатства, яка не відображає його корисності, швидше за все, є недостатньою для управління; тобто

теорія Кейнса досі актуальна: люди не бажають багатства заради багатства, вони бажають того задоволення, яке доставляє їм багатство. Однак спроби розробити метод оцінки та обліку, що відображає корисність багатства, можуть бути в кінцевому рахунку занадто дорогими для того, щоб розробити міжособистісне порівняння задоволеності несумісне з теорією корисності. Наприклад, країна Болівія в 2003 році принаймні на 4000 доларів багатша, ніж у 1994 році, навіть після врахування приросту населення. Однак, звертаючись до такої країни з великим боргом, як Замбія, виходить, що її багатство було профінансовано за рахунок дорогих запозичень. Таким чином, хоча багатство зростає, його вартість (корисність) або, принаймні, його гранична корисність залишається низькою [15].

Процес, за допомогою якого країни об'єднують та використовують свої активи для приросту багатства є складним. Вимір за класифікаціями національних багатств країн в глобальному аспекті відноситься до прерогативи Світового банку. У книзі «Оцінка національного багатства: методологія та результати» [16], що видана у Департаменті охорони навколишнього середовища Світового банку багатство оцінюють за трьома компонентами: природний капітал, вироблені активи, людські активи (табл. 1).

Таблиця 1

Елементи національного багатства, що узагальнюються за різними інституційними рівнями*

Інституція, відповідальна за вимір та узагальнення інформації про багатство	Компоненти національного багатства
Світовий банк (глобальний рівень)	<ul style="list-style-type: none">• Природний капітал• Вироблені активи• Людський капітал
Державна служба статистики (державний рівень)	Основний капітал у СНР: <ul style="list-style-type: none">• житлові будівлі• нежитлові будівлі та споруди (з урахуванням

	витрат на поліпшення матеріальних невироблених активів, включаючи землю, та витрат, пов'язаних із передачею прав власності на невироблені активи); <ul style="list-style-type: none">• машини й обладнання;• культивовані активи (довгострокові біологічні активи тваринництва і рослинництва);• нематеріальні основні засоби: витрати на розвідування корисних копалин; засоби програмного забезпечення; інші [17].
Суб'єкти господарювання (корпоративний рівень)	Необоротні активи <ul style="list-style-type: none">• Нематеріальні активи• Основні засоби• Довгострокові біологічні активи• Інші необоротні активи Оборотні активи <ul style="list-style-type: none">• Запаси• Поточні біологічні активи• Гроші та їх еквіваленти• Інші оборотні активи

Джерело: узагальнено авторами на основі [16; 17]

Безумовно, людські ресурси та природний капітал є головним фактором, що сприяє цьому процесу. Національна статистична методологія відносить до вартості національного капіталу: житлові, нежитлові будівлі та споруди, землю та права на природні ресурси, машини та обладнання, культивовані та нематеріальні активи. Як видно з таблиці 1, ані природний капітал в повній мірі не представлений у національному багатстві України, ані людський. При цьому визнання і оцінка людського капіталу як складової національного багатства – досить поширена практика у розвинених країнах.

Так, за методологією Світового банку [16] людський капітал обчислюється як залишок валового національного продукту, який можна вважати віддачею праці в сільському та несільськогосподарському секторах, беручи теперішню вартість цього потоку за середні продуктивні роки населення, а потім віднімаючи запас вироблених активів та міських земель. До цієї складової входить повернення до соціального капіталу.

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

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

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

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

По-третє, для країн, багатих на запаси корисних копалин, слід наголосити на важливості інвестування, а не споживання, віддачі від видобутку нафти, корисних копалин, вугілля, газу та інших вичерпних ресурсів. Проведений авторами аналіз свідчить про необхідність більш цілісного планування та обґрунтування підходу, який робить належний акцент на всіх різних компонентах багатства. Хоча інвестиції та підтримка інфраструктури важливі, це також однаково стосується сільськогосподарських угідь або людей. Економіки країн мають у своєму розпорядженні початкові надбання природних ресурсів, необробленої праці та соціального капіталу. Цей початковий фонд, разом із інвестиціями у вироблені активи та людський капітал, є основою процесу розвитку. Стійкість цього процесу вирішальним чином залежить від раціонального управління, оцінки та обліку [16, с. 17].

За оцінками іноземних авторів, що є зокрема фахівцями Світового банку [16], в країнах з низьким рівнем економіки рівень оцінки природних компонентів багатства значно нижчий і представлений лише сільськогосподарськими угіддями. З цим погоджуються і вітчизняні економісти. О.М. Бородіна зазначає, що хоча економічна оцінка природних ресурсів і визначає національне багатство та впливає на статус країн у системі світової економіки, нині розвинутими вважають ті з них, багатство яких меншою мірою залежить від природних ресурсів, і більшою – від якості соціальних інституцій, створеного капіталу (вироблених активів), а також людського капіталу. Фахівці Світового банку встановили, що зі зростанням доходу частка природного капіталу в загальному багатстві зменшується, тоді як нематеріальний капітал збільшується. У країнах з низькими доходами частка природного капіталу в національному багатстві становить 26 %, середніми – 13 %, високими – 2 %. Частку природного капіталу в світовому багатстві оцінюють у 4 %, інтелектуального – 78 %, відтворюваних активів – 18 % [18].

Автор справедливо відзначає, що багаті країни є багатими завдяки наявному людському та інтелектуальному капіталу, а також якості інституцій, що підтримують господарську діяльність. В умовах переходу економіки України на ринкові засади економічна оцінка природних ресурсів необхідна для забезпечення рівних конкурентних умов господарювання, обґрунтування нормативів використання природних ресурсів з урахуванням їх відновлювальних можливостей; розроблення механізмів економічного стимулювання збереження природних ресурсів, заходів з їх охорони, визначення екологічних збитків у процесі господарської діяльності [18].

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

- ринкові ціни на різні типи природного капіталу або відсутні, або неправильні, оцінки необ'єктивні;
- дані про багато відповідних видів природного капіталу відсутні;
- оцінки замінюваності застосовуються лише до незначних змін. Чим більший агент (наприклад, країна), тим важче обґрунтувати припущення, що їхній вплив є незначним;

- більшість видів аналізу не враховують критичного природного капіталу та критичних моментів;
- замінність у великому (наприклад, галузевому) масштабі не означає заміщення у місцевому масштабі;
- замінність може різко змінюватися протягом різних періодів часу.

Ці занепокоєння означають, що ми стикаємось із серйозними ризиками для майбутнього процвітання, якщо нам не вдасться створити застережні режими управління, одночасно посилюючи наше розуміння природного капіталу [19, с. 15].

Без збільшення попиту на оцінку природного капіталу, пропозиція фізичних та економічних даних про природний капітал навряд чи буде стійкою. Інституції у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, бізнесу та громадянського суспільства повинні зіграти певну роль у притягненні державних органів до відповідальності за забезпечення та якість оцінки природного капіталу для бухгалтерських цілей. Наприклад, рейтинговим агентствам було б корисно використовувати показники національного багатства – включаючи розподіл на фізичний, людський, соціальний, природний, інтелектуальний та фінансовий капітал – у формуванні рейтингу країн. Тоді самі країни мали б сильніший стимул забезпечити точність таких даних, знаючи, що вони будуть розглядатися на міжнародному рівні і що ці дані матимуть позитивні наслідки (як це сьогодні виглядає з публікацією даних про ВВП) [19, с. 22].

Вітчизняні дослідження питань формування національного багатства досить незначні і представлені працями таких вчених як І.М. Бобух, О.О. Брагарник, В.Д. Мужайло, В.В. Травін. Як правило дослідження стосуються складу національного багатства, його оцінкам та відображенню в системі національних рахунків. Однак не дивлячись на те, що категорія багатства в великій мірі вивчена науковцями класиками та сучасниками

питання бухгалтерського обліку цього об'єкту майже не піднімається. У зв'язку з цим, в бухгалтерському обліку, що є головним джерелом інформації для національних рахунків ці складові відображені обмежено (нерухомість, культивовані активи, нематеріальні активи), або не відображені взагалі (житлові будівлі, земля, права на природні ресурси).

Вперше, проблема обліку багатства досліджується в працях Ф. Кене. Метод «економічної таблиці» фізичної економії, обґрунтований ним у XVIII ст. мав за мету облікове забезпечення виміру національного багатства. Ф. Кене вперше узагальнює об'єкти обліку та контролю в землеробстві: «Першочерговими благами, якими розпоряджається держава, є люди, землі і худоба», і далі в розділі «Правила економічного управління» тієї ж статті додає до цих об'єктів ще облік витрат і доходів: «Сільське господарство виробляє два види багатства: одна частина річної продукції являє собою дохід, що належить землевласнику, а інша – покриття витрат, які здійснені в сільськогосподарському виробництві» [5].

Більшість вчених одноставно погоджуються, що теорія фізичної економії стала не тільки матір'ю економічної науки як науки про багатство, а й родоначальницею сприйняття бухгалтерського обліку як важливої складової частини економічної науки, як інформаційної системи державного управління в цілому і галузевого управління зокрема (на відміну від Л. Пачолі і його послідовників, які розглядали основну мету бухгалтерського обліку виключно з точки зору індивідуального підприємства) [20; 21].

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

Вперше серед сучасних дослідників розглянув національне багатство через призму бухгалтерського обліку В.М. Краєвський. Автором з-поміж іншого структуровано національне багатство за концепцією «тривимірної» вартості з використанням організаційно-праксеологічного підходу до оцінки економічних, соціальних та екологічних його складових, що дозволяє зменшити ентропію системоутворюючих констант валової доданої вартості та відстежити атрактор конвергенції формування обліково-інформаційного забезпечення різнорівневого управління [7].

Питання капіталізації окремих видів активів сільськогосподарських підприємств як фактор їх інвестиційної привабливості частково розглянуто в публікаціях, які починаючи з 2005 року формувались в рамках становлення бухгалтерського обліку як інституту. Підґрунтям виділення сучасного – «інституціонального» етапу розвитку теорії бухгалтерського обліку, який дозволяє ставити перед обліком завдання вимірювання та оцінки складових національного багатства, є ряд досліджень та розробок, що сформували такий тренд його розвитку. Серед них сформульовані основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку [21], яка визначає бухгалтерський облік як важливий соціально-економічний інститут, що забезпечує довіру і керованість у соціально-економічному просторі, обґрунтовує зростання бухгалтерського обліку від однієї із функцій управління до вагомого і самостійного явища в економіці та суспільства. Дослідження питань інституціональної теорії бухгалтерського обліку удостоєні премії імені М.І. Туган-Барановського (за цикл праць з обліку і фінансової звітності, як інформаційної основи антикризового управління в умовах глобалізації).

Фундатор інституціональної теорії бухгалтерського обліку В.М. Жук сформулював наукову гіпотезу і дав визначення бухгалтерського обліку як інституту. Бухгалтерський облік, як зазначає автор, це Інститут, який забезпечує довіру, порозуміння і керованість у соціально-економічному

середовищі за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів інформації про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств) [6]. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку розглядає бухгалтерський облік не обмеженою, «камерально-економічною» чи «нормативно-технічною» системою, а суспільним соціально-економічним інститутом, складовою якого є інститут професійних бухгалтерів. Галузевий аспект розвитку теорії представлений розробленими у свій час галузевими стандартами бухгалтерського обліку галузеві стандарти обліку та фінансової звітності [22].

Сучасні дослідження спрямовані на розвиток інституціональних підвалин формування теорії бухгалтерського обліку та характеризуються системним розглядом процесів трансформації бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування і аудиту для сталого розвитку аграрного сектора економіки та сільських територій, на основі сучасних економічних теорій з урахуванням посилення впливу галузевих чинників у функціонуванні глобальної економіки. У дослідженнях зазначених науковців неодноразово відмічалось, що подолання системної соціально-економічної та гуманітарної кризи та досягнення сталого розвитку країни, трансформація економічних служб аграрних підприємств потребують якісної інформаційної системи про показники та індикатори Цілей сталого розвитку та перспективи діяльності підприємств в контексті їх досягнення. Це ставить нові вимоги реалізації місії і функціональності галузевого інституту професійних бухгалтерів. Вивчення цих досліджень доводить, що розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку, на нашу думку, має полягати саме у вимірі і капіталізації національного багатства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку варто обґрунтовувати через доповнення його об'єктів, а також виокремлення макроекономічного аспекту мети, розширення функцій бухгалтерського обліку. У цьому

аспекті термінологічний апарат бухгалтерського обліку потребує доповнення рядом облікових категорій, без яких неможливе розуміння суті пропонованих теоретичних узагальнень.

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

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

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

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

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

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на визначенні головних підходів до побудови методології обліку багатства;

окресленні проблем неузгодженості в методології грошового виміру багатства в бухгалтерському обліку та системі національних рахунків. Це надасть змогу реалізувати місію інституту бухгалтерського обліку у представленні національного багатства в умовах сталого розвитку.

Література

1. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Государственное издательство иностранной литературы, 1948. 399 с.
2. Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Наш формат, 722 с.
3. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогообложения. М., 1910. Т. 1-2.
4. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии, т.2 Книга II: Процесс обращения капитала. Москва: Политиздат, 1974. 648 с.
5. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: [пер. с фр., англ. и нем.] / предисл. П. Н. Клюкин. [Юбилейн. изд.]. Москва: Эксмо, 2008. 1199 с.
6. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект. Монографія. К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2018. 408 с.
7. Краєвський В. М. Обліково-інформаційні системи формування національного багатства України: автореф. дис. ... наук. ступеня д.е.н.: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", 2017. 38 с.
8. Бездушна Ю. С. Вартісна концепція в посиленні фінансової безпеки підприємств: теоретичний базис. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи

- розвитку економіки в умовах глобальної нестабільності», 10-12 грудня 2015 р. Кременчук : Вид-во КрНУ, 2015. С. 622-623.
9. Пармаклі Д.М. Історія економічних вчень: Навчальний посібник / Д.М. Пармаклі, С.В. Філіппова, Н.А. Добрянська. Одеса, 2018. 113 с. doi: 10.5281/zenodo.2600825.
 10. Бжезинский Зб. Великая шахматная доска. М.: Международные отношения, 2000. 280 с.
 11. Amavilah V. H. The national wealth of selected countries: A descriptive essay. *Development and Comparative Systems*, 2005, 5005007. URL: https://www.researchgate.net/publication/23742514_The_National_Wealth_of_Selected_Countries_-_A_Descriptive_Essay
 12. Bijak G. A Concept of Multiple-Entity Accounting for Capital Distribution (April 1, 2003). URL: <https://ssrn.com/abstract=818804>; doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.818804>
 13. Borchers A., Ifft J., Kueth T. Linking the price of agricultural land to use values and amenities. *American Journal of Agricultural Economics*. 2014. 96(5). P. 1307-1320.
 14. Bruckner M., Fischer G., Tramberend S., Giljum S. Measuring telecouplings in the global land system: A review and comparative evaluation of land footprint accounting methods. *Ecological Economics*. 2015. Vol. 114(C). P. 11-21.
 15. DataBank. The World Bank. URL: <https://databank.worldbank.org>
 16. Kunte A., Hamilton K., Dixon J., Clemens M. Estimating national wealth: Methodology and results. Environment department paper. 1998. P. 57. URL: https://millenniumindicators.un.org/unsd/envAccounting/ceea/archive/Framework/Kunte_etal_1998.PDF
 17. Обліково-аналітичне забезпечення й оподаткування розвитку суб'єктів агробізнесу та сільських територій: [колективна монографія] / за заг. Ред. Мармуль Л. О. Херсон: Айлант, 2019. 334 с.

18. Бородіна О. М. Економічна оцінка природних ресурсів. Енциклопедія сучасної України: електронна версія [веб-сайт] / гол. редкол.: І. М. Дзюба, А. І. Жуковський, М. Г. Железняк та ін.; НАН України, НТШ. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2009. URL: https://esu.com.ua/search_articles.php?id=18780 (дата звернення: 12.08.2021).
19. Cohen F., Hamilton K., Hepburn C., Sperling F., Teytelboym A. The wealth of nature: Increasing national wealth and reducing risk by measuring and managing natural capital. Institute for New Economic Thinking (INET) at the Oxford martin School, Smith School of Enterprise and the Environment (SSEE), Green Economy Coalition (GEC), 2017. URL: <https://www.inet.ox.ac.uk/files/webWealthofNature.Pdf>
20. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. М.: Аудит, 1996. 638 с.
21. Жук В. М. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.
22. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності : Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін.]; за ред. В. М. Жука. Київ: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. С. 57-65.

References

1. Keynes Dzh. M. (1948). *Obshchaya teoriya zanyatosti, protsenta i deneg* [General Theory of Employment, Interest and Money]. Moskva: Gosudarstvennoe izdatelstvo inostrannoy literatury. 399 p. [in Russian].
2. Smit A. (2018). *Baghatstvo narodiv. Doslidzhennja pro pryrodu ta prychnyny dobrobutu nacij* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Kyjiv: Nash format. 722 p. [in Ukrainian].

3. Rikardo D. (1910). Nachala politicheskoy ekonomii i nalogovogo oblozheniya [Principles of Political Economy and Taxation]. Moskva. T. 1-2. [in Russian].
4. Marks K. (1974). Kapital. Kritika politicheskoy ekonomii. T. 2. Kniga II: Protsess obrashcheniya kapitala [Capital: A Critique of Political Economy. Vol. II: The Process of Circulation of Capital]. Moskva: Politizdat. 648 p. [in Russian].
5. Kene F. (2008). Fiziokraty. Izbrannyye ekonomicheskie proizvedeniya [Physiocrats. Selected economic works]. Moskva: Eksmo. 1199 p. [in Russian].
6. Zhuk V. M. (2018). Rozvytok teorii bukhhalterskogo obliku: instytucionalnyj aspekt: monohrafiya [Development of accounting theory: institutional aspect: monograph]. Kyiv: NNC "Instytut aghrarnoji ekonomiky". 408 p. [in Ukrainian].
7. Krajevskyy V. M. (2017). Oblikovo-informacijni systemy formuvannja nacionalnogho baghatstva Ukrajinny [Accounting and information systems for the formation of the national wealth of Ukraine]. Extended abstract of doctor's thesis. Kyjiv: Nacionalnyj naukovyj centr "Instytut aghrarnoji ekonomiky". 38 p. [in Ukrainian].
8. Bezdushna Ju. S. (2015). Vartisna koncepcija v posylenni finansovoji bezpeky pidpryjemstv: teoretychnyj bazys [The value concept in strengthening the financial security of enterprises: theoretical basis]. Materialy III Mizhnarodnoji naukovo-praktychnoji konferenciji «Aktualjni problemy ta perspektyvy rozvytku ekonomiky v umovakh ghlobalnoji nestabilnosti», 10-12 ghрудnja 2015 r. Kremenuchuk : Vyd-vo KrNU, pp. 622-623 [in Ukrainian].
9. Parmakli D. M., S. V. Filyppova, N. A., Dobrjansjka D. M (2018). Istorija ekonomichnykh vchenj: Navchalnyj posibnyk [History of economic

- teachings: Study guide]. Odesa, 113 p. doi: 10.5281/zenodo.2600825. [in Ukrainian].
10. Bzhezinskiy Zb. (2000). Velikaya shakhmatnaya doska [A large chess board]. Moskva: Mezhdunarodnye otnosheniya. 280 p. [in Russian].
 11. Amavilah V. H. (2005). The national wealth of selected countries: A descriptive essay. Development and Comparative Systems, 5005007. URL: https://www.researchgate.net/publication/23742514_The_National_Wealth_of_Selected_Countries_-_A_Descriptive_Essay [in English].
 12. Bijak G. A. (2003). Concept of Multiple-Entity Accounting for Capital Distribution (April 1). URL: <https://ssrn.com/abstract=818804>; doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.818804> [in English].
 13. Borchers A., Ifft J., Kueth T. (2014). Linking the price of agricultural land to use values and amenities. American Journal of Agricultural Economics, 96(5), pp. 1307-1320 [in English].
 14. Bruckner M., Fischer G., Tramberend S., Giljum S. (2015). Measuring telecouplings in the global land system: A review and comparative evaluation of land footprint accounting methods. Ecological Economics, vol. 114(C), pp. 11-21 [in English].
 15. DataBank. The World Bank. URL: <https://databank.worldbank.org> [in English].
 16. Kunte A., Hamilton K., Dixon J., Clemens M. (1998). Estimating national wealth: Methodology and results. Environment department paper, P. 57. URL: https://millenniumindicators.un.org/unsd/envAccounting/ceea/archive/Framework/Kunte_etal_1998.PDF [in English].
 17. Marmulj L. O., et al. (2019). Oblikovo-analitychne zabezpechennja j opodatkuvannja rozvytku subjektiv aghrobiznesu ta siljsjkykh terytorij: kolektyvna monohrafija [Accounting and analytical support and taxation of the development of agribusiness entities and rural areas: collective monograph]. Kherson: Ajlant. 334 p. [in Ukrainian].

18. Borodina O. M. (2009). Ekonomichna ocinka pryrodnykh resursiv [Economic assessment of natural resources]. Encyklopedija suchasnoji Ukrainy: elektronna versija [veb-sajt]. Kyiv: Instytut encyklopedychnykh doslidzhenj NAN Ukrainy. URL: https://esu.com.ua/search_articles.php?id=18780 [in Ukrainian].
19. Cohen F., Hamilton K., Hepburn C., Sperling F., Teytelboym A. (2017). The wealth of nature: Increasing national wealth and reducing risk by measuring and managing natural capital. Institute for New Economic Thinking (INET) at the Oxford martin School, Smith School of Enterprise and the Environment (SSEE), Green Economy Coalition (GEC). URL: <https://www.inet.ox.ac.uk/files/webWealthofNature.Pdf> [in English].
20. Sokolov Ya. V. (1996). Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney: ucheb. posobie dlya stud. ekon. spets. Vuzov [Accounting: from its origins to the present day: textbook for students of economic universities]. Moskva: Audit. 638 p. [in Russian].
21. Zhuk V. M. (2013). Osnovy institutsionalnoy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya [Fundamentals of the institutional theory of accounting: monograph]. Kiev: Agrarnaya nauka. 408 p. [in Russian].
22. Zhuk V. M., Bezdushna Ju. S., Meljnychuk B. V., et al. (2015). Ghaluzevi standarty obliku ta finansovoji zvitnosti : Kolektyvna monohrafija [Industry accounting and financial reporting standards: Collective monograph]. V. M. Zhuk (Ed.). Kyiv: Nacionaljnyj naukovyj centr «Instytut aghrarnoji ekonomiky», pp. 57-65 [in Ukrainian].