

## ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВИ

*Проаналізовано проблему облікового забезпечення використання економічних індикаторів для забезпечення стратегічного управління держави*

**Постановка проблеми.** Характерною ознакою економічної системи України є розбалансованість процесів відтворення на мікро- та макрорівнях економічних, яка зумовлена неузгодженістю та конфліктністю інтересів учасників суспільно-економічних відносин на різних рівнях. Така розбалансованість в Україні є однією з причин негативних тенденцій, пов'язаних з результатами економічного розвитку. За результатами діяльності підприємств протягом січня-жовтня 2009 року 45,8 % підприємств отримали збиток на суму 98041 млн. грн. В 2008 році питома вага збиткових підприємств складала 37,2 %, 2007 – 32,5 %.

Економічна криза останніх років повинна розглядатися в контексті загальної кризи, яка відбувається в українському суспільстві. Економічна криза є лише ще однією площиною, яку необхідно враховувати. Для більш цілісного сприйняття картини сучасного життя необхідно додати кризи в культурі, моралі, релігії, освіті, мистецтві, та, навіть, міжособистісних відносинах.

Однією з причин негативних результатів функціонування економічної системи є неправильний вибір цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених в систему управління як на макро- так і на мікрорівні економічної системи, досягнення яких є завданням економічної стратегії.

**Метою дослідження** є визначення ролі бухгалтерського обліку в побудові цільових орієнтирів державної економічної стратегії.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Необхідно відзначити, що саме поняття економічної стратегії є достатньо усталеним не зважаючи на рівень її реалізації. Узагальнюючи підходи до його визначення, Я.А. Жаліло наводить найбільш узагальнену його форму: "Економічна стратегія – це цілісна система дій суб'єкта, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливів ендегенних та екзогенних чинників, розрахована на тривалий період часу" [8, с. 14]. Відповідно дискусійними залишаються лише цілі, завдання, яким підпорядковується стратегія та механізми її реалізації.

Державна економічна стратегія в Україні орієнтована, в основному, на економічне зростання, тобто на розвиток національного господарства, при якому збільшується національний дохід і валовий внутрішній продукт як джерело задоволення потреб суспільства. Відповідно центральним об'єктом макроекономічного аналізу є показник ВВП. Для розрахунку ВВП використовуються різні методи, їх характеристика представлені в табл. 1.

Таблиця 1. Підходи до розрахунку показника ВВП

| № з/п | Назва методу   | Коротка характеристика   |
|-------|--|--|
| 1     | Виробничий метод (визначення валової доданої вартості) | Здійснюється розрахунок валової доданої вартості за всіма видами економічної діяльності. Вона складає різницю між вартістю виробленої продукції в основних цінах та вартістю матеріальних витрат та послуг, які спожиті під час виробничого процесу.                           |
| 2     | Метод доходів (розподільчий метод)                     | Метод ґрунтується на розрахунку суми первинних доходів, яка включає оплату праці найманих працівників, суму податків за виключенням субсидій на виробництво та імпорт, валового прибутку та змішаного доходу по видам економічної діяльності за всіма інституційними секторами |
| 3     | Метод кінцевого використання (витратний).              | Визначається як сума кінцевого споживання та послуг, валового накопичення, зовнішньоторговельне сальдо   |

Оцінка рівня та динаміки ВВП використовується для характеристики відтворювального процесу, тобто виробництва товарів та послуг, формування (розподілу) доходів економічних агентів, споживання та накопичення.

Завданням інформаційного забезпечення державного управління підпорядкована система національних рахунків. Вона покликана кількісно характеризувати макроекономічні процеси та їх результати, пов'язані зі створенням благ і послуг, утворенням, розподілом, перерозподілом і використанням доходів, а також міжнародною економічною діяльністю. В такий спосіб відбувається характеристика кругообігу суспільного продукту та національного доходу на різних стадіях відтворення як у натуральній, так і у вартісній формах.

СНР – це комплексна, послідовна, узгоджена система оцінки економічних операцій і показників, які застосовуються для опису та аналізу макроекономічних процесів. Національні рахунки відображають наскрізний рух потоків товарів і послуг, доходів та фінансових ресурсів на всіх стадіях економічного відтворення – від виробництва до кінцевого споживання, нагромадження і формування національного багатства. Її ефективність підкріплюється світовою практикою її застосування для системного аналізу економіки загалом та окремих економічних процесів зокрема.

Економічна криза 1929-1933 рр. вплинула на зміну поглядів західних економістів щодо економічної ролі держави. Концепція держави як "нічного сторожа" була підірвана, все більшої популярності набувала протилежна концепція – активної економічної ролі держави. Для кон'юнктурної оцінки очікуваного розвитку економіки і розробки конкретних заходів економічного та політичного

характеру була потрібна оцінка підсумків економічної діяльності у вигляді синтетичних показників кінцевого продукту, національних витрат, капіталовкладень та інших взаємопов'язаних між собою показників. Ці обставини зумовили швидкий розвиток макроекономічних статистичних моделей.

У середині 30-х рр., В. Леонт'єв розпочав створення системи показників взаємозв'язку економіки. Пізніше вона отримала форму таблиць "витрати – випуск", в основі якої лежала ідея шахової таблиці з подвійним входом. Створивши метод міжгалузевого балансу він дав можливість досліджувати зв'язки між галузями економіки, а також між такими змінними як проміжне споживання, кінцевий попит, валовий випуск. Свої перші роботи щодо міжгалузевого балансу В. Леонт'єв опублікував у США, використавши перші розробки радянських статистиків щодо балансу народного господарства, які вже використовували ідею міжгалузових зв'язків. Головним його здобутком був математичний опис основних відношень міжгалузевого балансу, а також ряд математичних рівнянь, що допомагали точно вимірювати фактично узгоджені зв'язки, додатки міжгалузевого балансу в плануванні та прогнозуванні.

Пішовхом для розвитку національного рахівництва стала робота англійського економіста Д. Кейнса "Загальна теорія зайнятості, проценту та грошей" 1936 р., де він першим серед західних економістів довів необхідність державного регулювання економіки. Також відомо, що Д. Кейнс виступив з ініціативою створення системи національних рахунків, яку в 1941 р. Д. Мід та Р. Стоун, втілили в реальність, вивчаючи національний дохід Англії.

Автором термінів "національні рахунки", "національне рахівництво" є голландський статистик Ед Ван Кліфф. У 1941 р. в голландському щомісячному журналі "De Economist" були опубліковані його дві статті з побудованими таблицями національних рахунків для Голландії за 1938 р.

Значний внесок у методологію побудови системи національних рахунків (СНР) як системи взаємопов'язаних макропоказників зробили Р. Стоун, М. Гільберг, Е. Денісов, Г. Ясен, Дж. Кендрік, О. Аукруст, К. Грюзон, Ф. Перру, Дж. Хікс, Р. Рагла, Н. Рагла, Н. Айдінов, З. Кенеші, В. Крелле, Э. Маленво, Ж. Маршаль, П. Хілл, А. Медісон та інші.

У 1941 році американський статистик М. Джильберт написав статтю "Вимірювання національного доходу у зв'язку з війною", де сформулював важливі положення, які допомагали наблизити оцінку національного доходу за факторною вартістю до вартості за ринковими цінами, що визначали місце витрат на оборону в національному продукті.

Джильберт М., Денісон Е. та Яссі Д. підготували набір скоординованих рахунків національного доходу та національного продукту США, які вони опублікували у монографії "Статистики національного доходу і національного продукту США 1929-1946 рр."

Ідеї аналізу поведінки господарських суб'єктів, яка пізніше була реалізована в СНР, належить А. Маршалу. Він розробив одну з частин західної політекономії – так званий макроекономічний розділ, що був присвячений проблемам вимірювання та взаємозв'язку народногосподарських показників – національного доходу, накопичення, споживання тощо.

Внесок в розвиток статистики національного доходу та системи національних рахунків зробив англійський вчений К. Кларк. Він довів доцільність включення до національного доходу умовних оцінок житлових послуг, виключення із національного доходу приросту вартості активів внаслідок інфляції, а також розробку національних рахунків на кварталній основі. Були висунуті ряд аргументів на користь оцінки національного доходу в ринкових цінах, а не за факторною вартістю, доведено необхідність координації різних класифікацій, що використовувалися в різних розділах економічної статистики. К. Кларк був одним з перших, хто розмежував і визначав відмінності між категоріями національного продукту та національного доходу.

Ідея відношення між національним багатством і національним доходом, оцінок неринкових послуг органів державного управління, концепції кінцевого і проміжного споживання знайшли своє продовження у роботах С. Кузнеця. Він запропонував включати до національного доходу лише ті послуги органів державного управління, які приносять користь. Інші види послуг, направлені на організацію охорони суспільного порядку, оборону, загальне управління є, на думку С. Кузнеця, проміжними і не повинні включатися до національного продукту. Однак, підтримки така ідея не отримала, переважаною стала концепція, відповідно до якої всі послуги органів державного управління розглядаються як кінцеві. На початку 30-х рр. С. Кузнець опублікував статтю для "Енциклопедії соціальних наук", де сформулював основні принципи обчислення національного доходу США, а також запропонував розмежування трьох категорій національного доходу: виробничого, розподіленого та використаного.

Ідея дослідження у русі всіх його фаз (виробництво, розподіл, використання) була запропонована на початку 30-х років і сформульована радянським економістом А. Первухініним у "Записці до балансу народного господарства за 1928-30 рр."

Актуальність питання міжнародних порівнянь макроекономічних показників змусило Лігу Націй у 1928 р. провести міжнародну конференцію, а у 1939 р. опублікувати Світовий економічний огляд, до якого увійшли розрахунки по 26 країнах.

Відомо, що в колишньому Радянському Союзі до цього часу вперше в світі вже був складений баланс народного господарства (БНГ) за 1923-24 рр. Це допомогло радянським вченим тривалий час займати

домінуючу позицію і впливати на формування концепції макростатистичного моделювання за кордоном. Так величезний вплив на розвиток системи макроекономічних показників (макростатистичних моделей виробництва) у всьому світі мали роботи А.М. Петрова, В.А. Соболя, М.Р. Ейдельмана, І.А. Морозова, П.М. Москвіна. Історія дослідження і оцінок національного багатства ознаменована такими іменами як А.І. Анчішкін, В.Н. Богачев, А.Л. Вайнштейн, Я.Б. Кваша, В.Н. Кіріченко, Я.А. Кронрод, А.І. Ноткін, Г.Н. Сорокін, С.Г. Струмилін та іншими. Відомо також робота С.Н. Прокоповича, яка була опублікована в 1918 р. і присвячена розрахунку національного доходу Європейської частини Росії.

У СРСР та країнах колишньої Ради Економічної Взаємодопомоги (РЕВ) була використана система, яка називалась "Рахівництво сфери матеріального виробництва" (РСМВ). Її особливість полягала у врахуванні РСМВ результатів діяльності тільки тих суб'єктів економічної діяльності, які виробляли продукцію (без врахування послуг, як це передбачала СНР) [4, с. 14].

Війна призупинила дослідження, які продовжив Комітет експертів зі статистики Ліги Націй у 1947 р., опублікувавши меморандум, що містив у собі додаток "Визначення та вимірювання національного доходу і пов'язаних з ним показників", написаний Р. Стоуном. У цьому документі були вперше сформульовані принципи, які поклали початок сучасній системі національних рахунків.

"Крім того Р. Стоун у 1953 р. підготував документ "Система національних рахунків і допоміжних таблиць", який вважається стандартом ООН у сфері національного рахівництва" [4, с. 13]. Це взаємопов'язана система із шести рахунків (три зведених, три секторальних рахунки із субрахунками), що характеризують результати і хід основних процесів економіки.

Подальший розвиток національного рахівництва був пов'язаний зі спробами інтеграції різних балансних побудов і системи показників, що характеризують рух національного доходу, рахунків виробництва, споживання і капіталовкладень ("реальних рахунків") і рахунків доходів, витрат і функціонування капіталовкладень ("фінансових рахунків"). В "реальних рахунках" основна увага повинна приділятися галузям і продуктам; у "фінансових рахунках" є важливим групування економічних одиниць за секторами, а також необхідна класифікація трансфертів і фінансових відносин, що виникають між секторами.

У 1968 р. була прийнята нова версія міжнародного стандарту за СНР, яка проіснувала до 1993 р. Принципова структура якої представлена у вигляді зведених рахунків; рахунків виробництва, споживання та капіталовикористання; рахунків доходів і витрат, а також рахунків фінансування капітальних витрат.

ООН розширила СНР у 1968 р., видавши її у вигляді підручника за назвою "СНР 1968". До "СНР 1968" була введена таблиця балансу продукції, яка містила деталізовану таблицю фінансових операцій, розгорнутий рахунок інституційних секторів, а рахункам нагромадження було надано системного вигляду. Європейське співтовариство, що потребувало системи звітності, загальної для всіх країн-членів, адаптувало "СНР 1968", як найбільш наближену до специфіки країн Західної Європи, у вигляді Європейської системи інтегрованих національних рахунків (СЕР 70). СЕР 70 було перероблено (переглянуто) в 1979 р. (СЕР 79), і зараз вона відповідає вимогам Маастріхтської угоди [4, с. 14-15]. Методологія СНР-68 була наступним кроком у розвитку національного рахівництва.

На початку 1980-х рр. ООН, МВФ, Всесвітній Банк, ОЕСР та Євростат створили спеціальний міжнародний орган, який почав займатися розробкою та впровадженням методології національних рахунків у світі. Так з'явилася Міжсекретаріатська робоча група з національних рахунків (МСРГНР). Завдяки її зусиллям було переглянута версія СНР-68 і запропоновано новий, більш деталізований стандарт СНР-93.

Він увібрав у себе останні досягнення теорії і практики національного рахівництва різних країн. За рахунок використання балансу нагромадження було

підвищено точність подання статей рахунків і зв'язку між ними. З метою підвищення інформативності галузей економіки були передбачені сателітні рахунки.

Використання єдиних принципів дозволяє порівнювати між собою різні версії СНР. Їх відмінності полягають в більш глибокій деталізації та конкретизації термінів і понять, додаткових індикаторів функціонування економічної системи.

СНР-93 передбачав використання категорії "змішаного доходу", поділ між витратами на кінцеве споживання і фактичним кінцевим споживанням, розширення поняття "валове накопичення основного капіталу", уточнення інституційної класифікації. Акцентована увага на більш чітке розмежування економічних операцій на грошові та інші. Серед останніх розрізняють три види: фактична діяльність мала місце, але її оцінка носить умовний характер (виробництво сільськогосподарської продукції для власного споживання); бартерна угода; фактична економічна операція, що не мала місця, але реєструється як така, що мала місце (реєстрація господарської операції типу "відрахування на соціальне страхування" всередині сектору "домашнє господарство").

Важливими стають показники, що характеризують рух активів і пасивів, тобто фінансовий аспект відтворення. У методологічних стандартах він відображений у деталізації сектору фінансових установ, які в ринкових умовах мають включати центральний банк, інші ощадні установи, фінансові посередники, за включенням страхових компаній, пенсійних фондів тощо.

В останні роки на міжнародному рівні активізувалася робота з удосконалення СНР-93. Сьогодні існує ще один документ Європейська система рахунків (ЄСС-95). Він специфічний за своєю деталізацією процесу розрахунку показників національних рахунків.

СНР сьогодні – це міжнародний стандарт статистичних розрахунків на макрорівні, прийнятий ООН, МВФ, Світовим банком, ОЕСР, Евростатом і рекомендований для впровадження країнами членами цих організацій [19, с. 99].

Аналізуючи процес становлення та розвитку СНР в Україні, зазначимо, що у перші роки незалежності макроекономічні розрахунки в Україні продовжували виконувати на базі колишньої радянської макроекономічної статистики, проте паралельно започатковували процес розрахунків за СНР. Спочатку їх здійснювали за схемою так званих "перехідних ключів". Разом із тим, за певної допомоги міжнародних організацій почалися повномасштабні економічні розрахунки СНР. Починаючи з 1993-1994 рр. макроекономічні розрахунки за системою балансу народного господарства (БНГ) було припинено, і Україна повністю перейшла на розрахунки на базі СНР, оскільки тоді вже було доопрацьовано систему показників СНР і методика розрахунків кожного з них [4, с. 47-49].

Ключовим питанням при переході від БНГ до СНР була зміна концепції відтворення. Вона розширила перелік продуктивних сфер економічної діяльності. Тобто сфер, в яких відбувається створення національного багатства.

Використання принципів СНР було розпочато з прийняттям постанови Кабінету Міністрів України від 28 грудня 1992 р. № 727 "Про впровадження системи національних рахунків". За весь період зроблено значний крок в опануванні цієї системи в Україні.

Одним з найважливіших етапів впровадження системи національних рахунків стало реформування бухгалтерського обліку і запровадження нових стандартів бухгалтерського обліку. Це відбулося після прийняття закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відтак розвиток національних стандартів бухгалтерського обліку став частиною загального процесу побудови цілісної системи даних в системі національного рахівництва.

Розвиток бухгалтерського обліку в напрямі гармонізації з системою національних рахунків був визначений Державною програмою переходу України на міжнародну систему обліку і статистики, затвердженою

постановою Кабінету Міністрів України від 4 травня 1993 р. № 326. Ця програма була розроблена в рамках Концепції побудови національної статистики України, прийнятою цією ж постановою.

Розвиток бухгалтерського обліку та системи національних рахунків став залежати від взаємодії цих двох систем. Їх узгодження в частині нормативного регулювання є однією з головних умов реалізації "Концепції розвитку системи національних рахунків", схваленої Розпорядженням КМУ № 413-р від 25 липня 2002 р., а також програми розвитку системи національних рахунків на період до 2010 р., прийнятою Постановою КМУ від 7 квітня 2003 р. № 475. Відповідно до Розпорядження КМУ № 413-р від 25.07.2002 р. "Про схвалення Концепції розвитку системи національних рахунків" методика СНР-93 є методологічною основою СНР в Україні.

Тому дослідження бухгалтерського обліку, як головної інформаційної складової процесу побудови СНР має першочергове значення для економіко-статистичної характеристики сукупності соціально-економічних явищ, що утворюють процес розширеного відтворення. Вона використовує багато загальних принципів бухгалтерського обліку. Наприклад, принцип подвійного запису кожної операції, розмежування між активами та пасивами, оцінки статей доходів і витрат тощо. Це пояснюється історичним зв'язком бухгалтерського обліку з потребами макроекономічного узагальнення, пов'язаного, в першу чергу, з розрахунками національного багатства, втілених у русі економічної інформації від мікро- до макрорівня.

Побудова системи національних рахунків спрямована на забезпечення потреб процесу розробки проектів та прийняття стратегічних рішень і стосується:

- характеристики темпів економічного розвитку та впливу фактів, що визначають його характер;
- визначення ефективної галузевої структури економіки;
- порівняння кінцевого споживання і накопичення, а також факторів, що впливають на динаміку процесу внутрішньодержавного фінансування;
- виявлення величини запозичення/кредитування економіки в цілому так і окремих її секторів;
- характеристики рівня та динаміки реальних доходів і споживання;
- встановлення характеру та розміру впливу на економіку країни зовнішньоекономічних зв'язків;
- визначення впливу на економіку і різні економічні змінні інфляційних процесів;
- визначення національного багатства як основного джерела процесу інвестування, аналіз рівня достатності цього джерела.

Дослідження порядку їх розрахунку показало, що основу розробки заходів економічної політики, пов'язаних з покращенням ефективності національної економіки та побудовою економічних прогнозів складає аналіз показників національних рахунків.

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, Г.О. Пухтаєвич відмічає, що його ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить статистична та бухгалтерська інформація.

"З цих позицій бухгалтерський облік виконує багато завдань, що стоять перед системою управління економікою країни в цілому" [18, с. 52]. Це пояснюється тим, що "близько 80 % інформації про економічний та соціальний розвиток держави статистика отримує через систему бухгалтерського обліку" [26, с. 388].

Підприємство є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни. Тому його мета і цілі існування не повинні обмежуватися лише бажаннями та інтересами власників, а й втілювати інтереси економічної системи, частиною якої воно є.

Недоліком економічного зростання, яке характеризується динамікою ВВП, є те, що воно пов'язане, в першу чергу, з кількісним приростом створеної продукції (табл. 2).

Таблиця 2. Валовий внутрішній продукт\*

| Період         | У фактичних цінах          |   | Індекси фізичного обсягу       |   |
|----------------|----------------------------|---|--------------------------------|---|
|                | валовий внутрішній продукт | валовий внутрішній продукт у розрахунку на одну особу | валовий внутрішній продукт     | валовий внутрішній продукт у розрахунку на одну особу |
|                | млн. грн.                  | грн.  | відсотків до попереднього року |   |
| 2002           | 225,8                      | 4685  | 105,2                          | 106,3   |
| 2003           | 267,3                      | 5591  | 109,6                          | 110,5   |
| 2004           | 345,1                      | 7273  | 112,1                          | 113,0   |
| 2005           | 441,5                      | 9372  | 102,7                          | 103,5   |
| 2006           | 544,2                      | 11630   | 107,3                          | 108,1   |
| 2007           | 720,7                      | 15496   | 107,9                          | 108,6   |
| 2008           | 949,9                      | 20534   | 102,1                          | 102,6   |
| 1 квартал 2009 | 183,2                      | 3897,9  | 79,7                           |   |
| 2 квартал 2009 | 207,1                      | 4406,4  | 82,2                           |   |

\* Джерело: за матеріалами [15]

При цьому, як правило, ігноруються такі важливі напрями господарського розвитку, як оновлення виробництва, асортименту товарів, формування умов для підтримки нормального екологічного середовища тощо. Натомість, саме ці процеси свідчать про ускладнення економіки та її перехід на вищий якісний рівень.

Це призводить до того, що бізнесу бракує також стимулів для здійснення модернізації. Водночас, реакція

на виклик, на думку А. Тойнбі, є однією з головних умов розвитку як суб'єкта господарювання так і людини."

Позитивна динаміка ВВП в Україні (табл. 2) не забезпечила аналогічну динаміку рівня економічного життя в країні. "Відтак ілюзія, що економічне зростання автоматично веде до зростання добробуту широким верствам населення, не виправдалася" [23]. Про це свідчить низький рівень ВВП на душу населення (табл. 3).

Таблиця 3. Показник ВВП на душу населення

| Країна              | Показник, Intl. \$ (міжнародний долар) | Рейтинг |
|---------------------|--|---------|
| Україна             | 7,271                                  | 83      |
| Латвія Latvia       | 17,101                                 | 40      |
| Польща Poland       | 17,625                                 | 39      |
| Словаччина Slovakia | 22,081                                 | 32      |
| Угорщина Hungary    | 19,329                                 | 36      |
| Чехія Czechia       | 24,712                                 | 29      |

Джерело: за матеріалами [29]

Теорія і практика соціально-економічного розвитку країн з різними моделями соціальної політики доводять: якщо ВВП стійко зростає, але при цьому посилюється соціальна нерівність у суспільстві, таке зростання є неякісним. Відомий економіст Дж. Гэлбрейт вважав, що США "завжди робили помилку, коли говорили про пряму залежність прогресу від валового національного продукту", "прогрес повинен оцінюватися по кількості людей, яким забезпечено повноправне місце у суспільстві" [5].

Характеризуючи основні макроекономічні показники національної економіки, А.В. Терентьева звертає увагу на ризик, пов'язаний з можливістю викривлення показника ВВП. "При усьому інформаційному багатстві валовий внутрішній (і національний) продукт все ж не дає загальної оцінки таких кінцевих станів макроекономіки, як якість життя і рівень добробуту в даній країні. Справи в тім, що показник ВВП має певні недоліки, зокрема, ВВП недооцінює реальний обсяг виробництва (він може або завищувати або занижувати його). Крім того, не дивлячись на зміни ВВП, наприклад, в напрямі позитивної динаміки, він може призводити до суперечливого впливу на рівень добробуту суспільства" [22, с. 54].

Економічний розвиток як поняття ширше, ніж економічне зростання. Економічний розвиток означає не лише примноження результатів виробництва, але й становлення в національному господарстві нових прогресивних пропорцій, які в свою чергу формують передумови наступного розвитку. Кінцевою метою розвитку є поліпшення якості життя людей, розширення їхньої можливості формувати власне майбутнє. Це, зрозуміло, вимагає збільшення доходів на душу населення, але містить і багато інших аспектів [28, с. 18-19].

Тому потрібний інший сценарій соціально-економічного розвитку, орієнтований не лише на зростання ВВП, але й на приріст національного багатства. Як зазначає М.І. Зверяков: "Не інерційний, як було досі, а інвестиційний, який був би спрямований на структурну модернізацію шляхом впровадження інновацій" [9, с. 64].

Задача економіки суспільного благополуччя, на думку акад. А.Д. Некіпелова [3], полягає у тому, щоб при повному використанні ресурсів, що є у розпорядженні, досягти найвищого рівня соціальних уподобань.

Розвиваючи свою тезу, він зазначає, що агреговані грошові показники не можуть розглядатися як адекватна оцінка рівня суспільного благополуччя, а рівень ВВП або аналогічний йому макроекономічний параметр є лише грубою їх апроксимацією.

На думку А.Е. Косарева однією з причин цього є те, що "його оцінки спираються на багатопланову інтерпретацію великої кількості різних даних, значна частина яких, в свою чергу, також є результатом не стільки прямих спостережень, скільки зведених показників" [11, с. 40-41].

Проблема зведення інформації формується на рівні підприємства і зумовлена різними підходами до побудови системи бухгалтерського обліку, в частині визначення фінансових результатів.

Недосконалість такого індикатора діяльності як фінансовий результат пояснюється тим, що його значення є об'єктом маніпуляції з боку управлінців, коли мова йде про оподаткування підприємства. Така можливість існує через наявність вибору методів обліку, які передбачені П(С)БО України.

Проблему варіативності в бухгалтерському обліку розглядали у своїх дослідженнях Ф.Ф. Бутинець, О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, Л.В. Чижевська, І.Ф. Шерр, М.М. Шигун. Не дивлячись на відмінності в оцінці ступеня варіативності, дані дослідження дозволяють зробити висновок про те, що система бухгалтерського обліку не забезпечує однозначність визначення витрат, а отже і фінансового результату, який з ними пов'язаний. Це призводить до можливих викривлень інформації, яка використовується для розрахунку ВВП.

Однією з причин ведення бухгалтерського обліку за різними варіантами є його підпорядкування завданню визначення фінансового результату, який є об'єктом стратегічних інтересів з боку системи управління. Відповідно до цього завдання вибудовується його організація, зокрема, облікова політика.

Проблема полягає в тому, що "бухгалтери, фінансисти – як пише проф. Б. Райан, – до цих пір використовують старі теорії менеджменту, що лежать в основі їх професій. Багато бухгалтерів в розумінні менеджменту знаходяться на рівні XIX, а не кінця XX ст." [20, с. 12].

Приклади цього у своїх дослідженнях наводить Е. Тофлер, критикуючи спроби влади високого рангу управляти постіндустріальною фінансовою системою, використовуючи індикатори ефективності діяльності, що застосовувалися у століття "фабричних труб".

Важливою умовою наукового обґрунтування економічної стратегії або ж теорії є правильне розуміння закономірностей суспільно-економічного розвитку. Воно пов'язане, передусім з адекватністю індикаторів, які використовуються для його оцінки та характеристики.

В економічній літературі відмічається надзвичайне значення показника національного багатства для вирішення проблеми вдосконалення вимірників і достовірного відображення як кінцевих результатів, так і сукупних витрат в процесі розширеного відтворення. Звідси прямиий шлях до вирішення багатьох ключових питань розуміння тенденцій соціально-економічного прогресу сучасного суспільства, проблем економічного зростання, що обумовлює різке збільшення ролі категорії багатства в дослідженнях ефективності відтворення в сучасних умовах переходу до ринку [14, с.82].

Національне багатство – це сукупність ресурсів та іншого майна країни, що створює можливість виробництва і товарів, надання послуг і забезпечення життя людей [27, с. 247].

"Для визначення рівня добробуту суспільства С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко пропонують визначати показник кінцевого багатства на душу населення" [7, с. 91]. "Зростання (наявність) національного багатства впливає на розміри і темпи розширеного відтворення сукупного суспільного продукту, збільшує матеріальні можливості суспільства і виступає основним фактором розвитку суспільства, забезпечуючи його потреби" [14, с. 83].

Приріст національного багатства свідчить про прогрес сучасного суспільства та його соціальні досягнення. Тому для характеристики економічного розвитку важливою та необхідною є інформація про елементи національного багатства.

Важливою особливістю багатства як економічної категорії є те, що воно є одночасно і результатом, і передумовою соціально-економічного розвитку, забезпечуючи послідовність циклів відтворення, що формують його матеріальну та духовну культуру суспільства, а також його головну і найвищу цінність – людину.

Інформація про національне багатство необхідна для оптимізації структури економіки, активізації внутрішніх факторів економічного зростання, вирішення соціальних проблем і підвищення добробуту нації. Крім того, враховуючи специфічні соціально-економічні умови України, важливим є аналіз тенденцій відтворення національного багатства. Діючий та запропонований (з урахуванням виявлених та охарактеризованих вище недоліків) підходи до визначення добробуту нації наведено на рис. 1.

Оцінка, аналіз і прогнозування національного багатства сьогодні є важливим етапом формування моделі соціального ринкового господарства. Його реалізація обумовлює необхідність перебудови бухгалтерського обліку напрямі розширення його об'єктів, яка б забезпечувала можливість визначення добробуту через оцінку національного багатства.

Загальна ефективність функціонування економічної системи залежить від ефективності функціонування кожного окремого підприємства. Однак, сьогодні існує проблема щодо вибору інструментів її оцінки, зокрема, це стосується акценту на фінансових показниках.

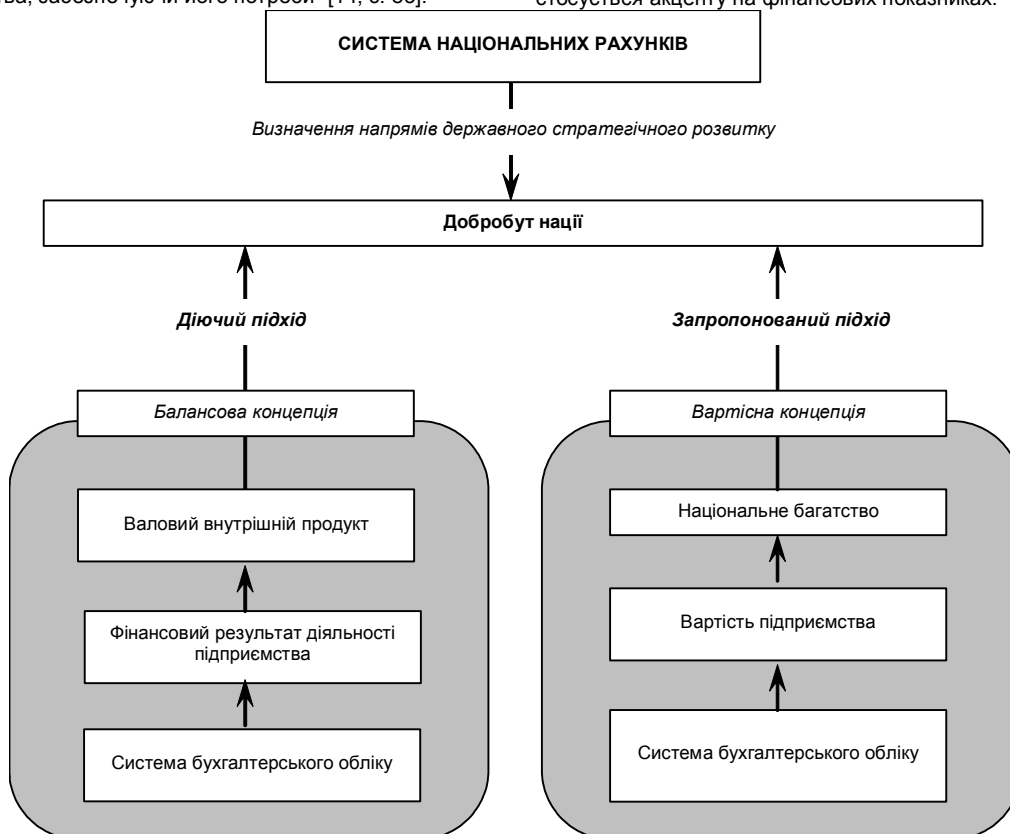


Рис. 1. Підходи до визначення добробуту нації

Сучасний підхід розглядає бізнес як систему взаємовідносин між акціонерами, працівниками, споживачами, державою та іншими зацікавленими сторонами. З цього випливає, що класичний апарат оцінки діяльності компанії став все менше задовольняти зростаючі

потреби, оскільки базуються в основному на фінансових індикаторах, які не відображають багатьох важливих для менеджменту та акціонерів факторів [21, с. 8].

Саме тому М.Д. Корінко розглядає зміни у цілях суб'єктів господарювання від отримання максимального прибутку до збереження підприємства та забезпечення його подальшого розвитку [10].

Спеціальний комітет з фінансових звітів Американського інституту дипломованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) особливо підкреслює, що "беззаперечно, інформація про минуле є важливим показником майбутніх результатів, оскільки сьогодні звіти концентруються на минулому, однак практики потребують прогнозів на майбутнє". Комітет визнав важливість звітів про створення компанією майбутньої вартості та рекомендував встановити взаємозв'язок між звітом про діяльність компанії та стратегічним баченням [6, с. 32-36].

В сучасних умовах господарювання, які вимагають стратегічного підходу до управління підприємством, інтегральною характеристикою ефективності функціонування є вартість підприємства.

На важливості такого індикатора, як вартість підприємства, наголошував ще Т. Веблен, відмічаючи, що основним показником стану будь-якого підприємства є графік його капіталізації, виражений у грошових цінностях. Визначаючи зміст економічної стратегії підприємства, І.А. Бланк акцентує увагу на зростанні його вартості, вимірником якого є капітал підприємства. "Динаміка капіталу підприємства є найважливішим барометром рівня ефективності його господарської роботи" [2, с. 415].

Досліджуючи проблему оцінки вартості підприємства, Р.О. Костирко відмічає, що вартість підприємства – це комплексний критерій стійкого розвитку підприємства, який відображає сукупну характеристику фінансових показників діяльності і враховує інтереси різних учасників ринкових відносин [12, с. 6].

Створена вартість – один з найважливіших показників результатів діяльності системи управління підприємством... Результати діяльності корпорації визначаються виходячи із вартісних показників [16, с. 443].

Про підпорядкування системи бухгалтерського обліку, зокрема, мети балансу, завданню визначення вартості підприємства, зазначає Н.М. Малюга, характеризуючи запропоновану нею парадигму бухгалтерського обліку "Подвійна інформаційна динаміка" [13, с. 343].

Баффетт У. підкреслює, що фінансові звіти повинні допомогти користувачу відповісти на три основні питання про компанію: яка приблизна вартість компанії, її ймовірна здатність виконати майбутні обов'язки і наскільки гарно її керівники справляються з управлінням компанії [24, с. 29].

Використання показника потенційної вартості підприємства повинно розглядатися як ефективне доповнення до традиційних індикаторів його ефективності, зокрема прибутку підприємства. Він направлений на забезпечення потреб стратегічного аналізу та стратегічного управління підприємством.

Використання вартісної концепції управління, яка передбачає використання показника прогнозованої вартості підприємства як доповнення до традиційних методів управління, орієнтованих на фінансові показники, матиме позитивний ефект для макроекономічного управління в частині створення інформаційної основи для можливості розрахунку національного багатства і застосування його для характеристики економічного розвитку. Таким чином, підпорядкування бухгалтерського обліку меті, пов'язаній з визначенням потенційної вартості дозволить використовувати облікову інформацію для забезпечення потреб макроекономічного управління в частині оцінки національного багатства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Визначено, що для оцінки рівня добробуту суспільства недостатньо використовувати лише показник ВВП через його недосконалість, зумовлену неточністю інформаційного забезпечення. Таким показником може

бути вартість багатства на душу населення. Для забезпечення його розрахунку запропоновано підпорядкувати бухгалтерський облік реалізації вартісної концепції управління підприємством.

#### Список використаної літератури:

1. Багратян Г.А. Світова криза та Україна: проблеми й нові підходи до фінансового регулювання / Г.А. Багратян, І.С. Кравченко // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 33-41.
2. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т. 1. / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1999. – 592 с.
3. Вереникин А.О. Экономическая теория: исторические корни, современное состояние и перспективы развития / А.О. Вереникин, Д.И. Волошин // Вестник Московского университета. – 2005. – № 2. – С. 121-137.
4. Герасименко С.С. Система національних рахунків: Навч. посібник. / С.С. Герасименко, В.А. Головка, І.М. Нікітіна. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2005. – 217 с.
5. Гэлбрейт, Дж. "Общество изобилия" (The Affluent Society, 1958), Гэлбрейт Дж. К. Экономические теории и цели общества / Гэлбрейт Дж. К. – М.: Прогресс, 1976. – 406 с.
6. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость / Пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 2001. – 480 с.
7. Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т.1. Природне середовище у сучасному вимірі: Монографія / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 424 с.
8. Жаліло Я.А. Економічна стратегія держави: теорія, методологія, практика: монографія. / Я.А. Жаліло. – К.: НІСД, 2003. – 386 с.
9. Зверяков М.І. Перспективи формування нової якості економічного зростання // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 59-66
10. Корінко М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Микола Данилович Корінко. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 429 с.
11. Косарев А.Е. Анализ и прогнозирование на основе национальных счетов и платежного баланса: развитие методов. / А.Е. Косарев. – М.: ИИЦ "Статистика России", 2005. – 144 с.
12. Костирко Р.О. Комплексна оцінка вартості підприємства: Монографія / Р.О. Костирко, Н.В. Тертична, В.О. Шевчук / За заг. ред. докт. екон. наук, академіка НАН України М.Г. Чумаченка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 278 с.
13. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Наталія Михайлівна Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
14. Национальная экономика: Учебник / Под общей ред. акад. РАЕН В.А. Шульги. – М.: Изд-во Рос. экон. акад., 2002. – 592 с.
15. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).
16. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) / А.Г. Грязнова, М.А. Федотова, М.А. Эскиндаров, Т.В. тазикина, Е.Н. Иванова, О.Н. Щербакови. – М.: ИНТЕРРЕКЛАМА, 2003. – 544 с.
17. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. / Олександр Михайлович Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
18. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. / Олександр Михайлович Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
19. Понамаренко А.Н. Система национальных счетов. / А.Н. Понамаренко // Экономический журнал ВШЭ. – 1997. – № 1. – С. 96-120.
20. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан / Пер. с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
21. Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон Сбалансированная система показателей ЗАО "Олимп-Бизнес", Москва, 2003. – 210 с.
22. Терентьева А.В. Основне макроекономические показатели национальной экономики: [учебное

пособие]. – М.: Изд-во МАИ, 2005. – 64 с. 23. Україна в 2005–2009 рр.: стратегічні оцінки суспільно–політичного та соціально-економічного розвитку. монографія Київ - 2009 за редакцією к.т.н. Ю.Г. Рубана [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua>. 24. Уоррен Баффетт. Эссе об инвестициях, корпоративных финансах и управлении компаниями. / Уоррен Баффетт; сост., авт. предисл. Лоренс Каннингем; пер. с англ. – 3-е изд.; М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 268 с. 25. Чистилин Д.К. Самоорганизация мировой экономики: Евразийский аспект / Д.К. Чистилин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2004. – 237 с. 26. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]. / В.Г. Швець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с. 27. Экономическая теория. Экспресс-курс: учебное пособие / Под. ред. А.Г. Грязновой, Н.Н. Думной, А.Ю. Юданова. – М: КНОРУС, 2005. – 608 с. 28. Якість

економічного зростання: Пер з англ. / В. Томас, М. Дайламі, А. Дарешвар та ін.; Наук. ред. пер. О. Клієвич. – К.: Видавництво Соломії Павличко “Основи”, 2002. – 350 с. 29. World Development Indicators database, World Bank, September 15, 2009. Note: Per capita values were obtained by dividing the PPP GDP data by the Population data [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/List\\_of\\_countries\\_by\\_GDP\\_\(PPP\)\\_per\\_capita](http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_GDP_(PPP)_per_capita).

ТРАВІН Віталій Вікторович – доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- система національних рахунків;
- макроекономічний аспект бухгалтерського обліку;
- теорія систем