

ФОРМУВАННЯ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ В МЕЖАХ КОНЦЕПЦІЇ СТІЙКОГО РОЗВИТКУ

Досліджені недоліки стратегічних орієнтирів макроекономічного управління. Розроблено пропозиції щодо впровадження принципів стійкого розвитку в систему державного стратегічного управління на основі гармонізації бухгалтерського обліку та СНР в частині відображення екологічної діяльності

Однією з головних умов наукового обґрунтування економічної стратегії є розуміння закономірностей суспільно-економічного розвитку, що базується на ґрунтовному аналізі інформації. Враховуючи, що система бухгалтерського обліку є головним інформаційним джерелом, яке використовується для забезпечення процесу побудови СНР, першочергове значення для економіко-статистичної характеристики сукупності соціально-економічних явищ, що утворюють процес розширеного відтворення, має використання інформаційних можливостей бухгалтерського обліку.

Впровадження концепції стійкого розвитку в стратегічне управління залежить від належного інформаційного забезпечення. На рівні держави це завдання вирішується шляхом побудови системи національних рахунків (СНР). СНР – це комплексна,

послідовна, узгоджена система оцінки економічних операцій і показників, які застосовуються для опису та аналізу макроекономічних процесів, пов'язаних зі створенням благ і послуг, утворенням, розподілом, перерозподілом і використанням доходів, а також міжнародною економічною діяльністю. СНР може бути представлена у вигляді динамічного ряду, що відображає потоки економічної інформації між рівнями економічної системи держави або її складовими. Для цього використовується відповідна система класифікацій рахунків (рис. 1).

Рахунки СНР використовуються для характеристики кругообігу суспільного продукту та національного доходу на різних стадіях відтворення як у натуральній, так і у вартісній формах.

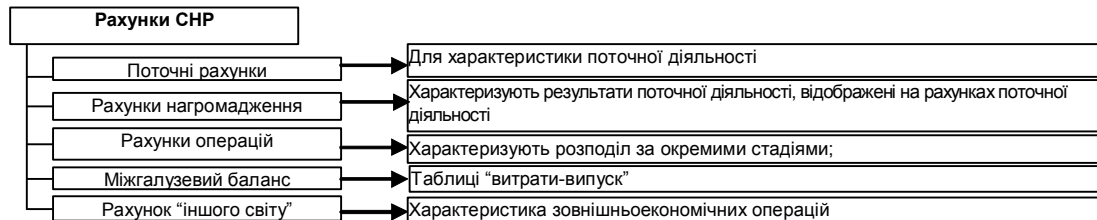


Рис. 1. Класифікація рахунків СНР

Статистичне спостереження економічної діяльності проводиться за інституційними секторами (підсекторами) економіки [5]:

- нефінансові корпорації;
- фінансові корпорації;
- сектор загального державного управління;
- сектор домашніх господарств;
- сектор некомерційних організацій.

Інформація, що відображається в СНР, використовується для забезпечення потреб державного стратегічного управління, зокрема, щодо інформаційного обґрунтування рішень, які пов'язані з:

- аналізом і прогнозуванням темпів економічного розвитку, характеристикою факторів, що визначають його характер;
- характеристикою галузевої структури національної економіки;
- порівнянням кінцевого споживання і накопичення, а також визначенням факторів, що впливають на внутрішньодержавне фінансування;
- оцінкою запозичення/кредитування економіки в цілому та її секторів;
- характеристикою рівня та динаміки реальних доходів і споживання;
- визначенням впливу зовнішньоекономічних зв'язків на економіку країни;
- визначенням рівня інфляції та характеристикою її впливу на економічні процеси.

Отже, в якості стратегічного орієнтиру використовують економічне зростання, яке асоціюють з розвитком національного господарства, при якому збільшується національний дохід і валовий внутрішній продукт (ВВП) як джерело задоволення потреб суспільства. Відповідно, центральним об'єктом макроекономічного аналізу є показник ВВП. Одночасно він є і основним стратегічним орієнтиром.

Оцінка рівня та динаміки ВВП використовується для характеристики відтворювального процесу, тобто виробництва товарів і послуг, формування (розподілу) доходів економічних агентів, споживання та накопичення. Однак, використання показника ВВП, як основного критерію економічного зростання, є недостатнім для реалізації концепції стійкого розвитку, адже в такому випадку поза увагою залишається ряд питань, які є стратегічно більш важливими – це формування умов для відтворення природного капіталу. Тому кількісний характер показника ВВП, недостатній для оцінки результатів економічної діяльності. Такого ж висновку дійшов Дж. Гелбрейт, який відмітив, що "США завжди робили помилку, коли говорили про пряму залежність прогресу від валового національного продукту" [1].

Суперечливі моменти виникають і при застосуванні показника ВВП для оцінки рівня добробуту. "При усьому інформаційному багатстві, – відмічає А.В. Терентьєва, – валовий внутрішній (і національний) продукт все ж не дає загальної оцінки таких кінцевих станів макроекономіки, як якість життя і рівень добробуту в даній країні. Справа в тому, 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" [15, с. 54].

Про аналогічні недоліки показника ВВП для цілей оцінки добробуту суспільства в цілому відмічають і автори книги "Економікс" К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю, оцінюючи можливості СНР характеризувати суспільний добробут. Серед ряду недоліків ВВП як індикатора добробуту автори підручника звертають увагу на те, що поза увагою залишаються екологічні аспекти розвитку суспільства. Однією з причин цього К.Р. Макконнелл і С.Л. Брю називають розповсюджену думку про тісний взаємозв'язок

між реальним ВВП і економічним добробутом, тобто тезу про те, що більший обсяг вироблених товарів і послуг сприяє руху суспільства до "кращого життя".

"Прихований в методах розрахунку системи національних рахунків перекид відносно фондів, що утворюються природними ресурсами, – зазначає Р. Репетто, – дає помилкові вказівки політикам. Він підсилює ілюзію, що економіка і навколишнє середовище розділені, і веде до того, що політики ігнорують проблеми навколишнього середовища або сприяють його руйнуванню заради економічного зростання. Зменшення активів, що мають цінність, він маскує отриманням доходу. В результаті країна має ілюзорне зростання національного доходу при реальному неухильному зменшенні її національного багатства" [10].

Про неадекватність ВВП, рівня доходів на душу населення та навіть, ступеня забруднення навколишнього середовища, як характеристик стійкого розвитку було вказано у висновках "Порядку денного на XXI ст", документу, який був прийнятий на Конференції ООН з навколишнього середовища і розвитку в 1992 р.

Тому потребує удосконалення система бухгалтерського обліку, в частині забезпечення формування достовірної інформації щодо відтворювального процесу, необхідної для оцінки рівня національного багатства. Така інформація має стратегічне значення для будь-якої країни.

Отже, ігнорування проблем НПС є наслідком того, що природні ресурси та екологічні умови не розглядаються в якості стратегічних орієнтирів на рівні держави. Відповідно, вони не використовуються для характеристики та оцінки процесу відтворення. В цьому можна переконатися, проаналізувавши визначення таких категорій як виробництво та відтворення.

Зазвичай, процес відтворення характеризується збільшенням обсягів виробництва. При цьому виробництво трактується як діяльність людини з метою створення матеріальних благ і послуг, необхідних для існування і розвитку кожної людини і всього суспільства. Таке пояснення є неповним і недостатнім. Але воно дозволяє зрозуміти і частково пояснити причини ігнорування проблем НПС.

Як наслідок, методика побудови рахунків СНР (рахунку виробництва та рахунку капіталу) не враховує наслідків впливу людини на НПС. Методика СНР

базується на економічній методологічній традиції, яка ігнорує екологічні проблеми при оцінці та характеристиці процесу відтворення.

Закріплення при характеристиці економічного розвитку та процесу відтворення підходу, який не враховує факторів НПС стало можливим завдяки розповсюдженню трактування поняття "добробут", яке не містить умов існування (буття) в природному середовищі. Добробут асоціюється, як правило, із засобами для існування, переважна частина яких складається з матеріальних благ.

Сама теорія добробуту як один з розділів неокласичного напрямку бере свій початок від А. Маршала. Її основи були закладені А. Пігу, який в 1920 р. сформував основні її положення, опублікувавши працю "Економіка добробуту". Однак, розповсюдження отримала лише концепція національного дивіденду або національного доходу (чистого продукту суспільства), який Пігу розглядав як сукупність товарів і послуг, придбаних за гроші. Цей показник він застосовував для оцінки і характеристики ефективності виробництва та суспільного добробуту. Поза увагою залишилося поняття особистого добробуту, на якому акцентував увагу А. Пігу. Зокрема, що стосується умов довкілля, які вчений розглядав як одну зі складових особистого добробуту, поряд з характером праці, стосунками з іншими людьми, становищем в соціальній структурі суспільства, житловими умовами, громадським порядком і безпекою.

Зокрема, в сучасному тлумачному словнику української мови за редакцією В.В. Дубічинського [14, с. 255], добробут трактується як матеріально-побутове забезпечення; достаток. Аналогічне визначення наводить З.І. Кунь [4, с. 231] в універсальному словнику української мови. Більш рельєфно ця особливість прослідковується в російській мові: "Добробут ("благосостояние" – рос. мов.) – міра, ступінь забезпечення життєвими благами, засобами до існування [9, с. 35]. "Майнова традиція" у трактуванні поняття "добробут" закріплена й в тлумачному словнику В.І. Дала: "Добробут ("благосостояние" – рос. мов.) – багатство, достаток, майно, нажите добро" [2, с. 94]. Аналогічна логіка прослідковується у трактуванні поняття "благо" (табл. 1).

Таблиця 1. Тракткування поняття "благо"

№ з/п	Автор	Благо – це
1	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [9, с. 35]	все, що здатне задовольнити щоденні життєві потреби людини, приносити користь, приносити задоволення
2	Кунь З.І. [4, с. 80]	те, що служить для задоволення потреб життя, достатки
3	Даль В.І. [2, с. 90]	все добре, корисне, що служить нашому щастю
4	Дубічинський В.В. [14, с. 63]	достаток, вигоди, дари природи; все те, чого потребує людина в житті
5	Мочерний С.В. [3, с. 111]	матеріальні та нематеріальні цінності, що приносять людям користь, задоволення, радість тощо

Отже, блага – це корисність засобів, що задовольняє потреби людини. Такий підхід до трактування започатковано Аристотелем, який блага визначав як засоби існування. Ця традиція була продовжена і популізована в економічній науці. Зокрема, в контексті задоволення потреб (Дж. Локк, К. Маркс, Ж.-Б. Сей). Таким чином було сформоване обмежене трактування нематеріальних благ, внаслідок звуженого розуміння нематеріальних потреб людини. Вказане обмеження обумовлене ігноруванням аспектів, пов'язаних з життям людини в НПС. Природні ресурси сприймаються людиною як дар. Така теза закріпилася в економічній теорії і, як наслідок, вплинула на формування відповідного ставлення до довкілля.

Тлумачення категорій добробуту та блага сприяло закріпленню за людиною "статусу споживача" і мало суттєвий негативний вплив на формування економічної методологічної традиції, що спричинило ігнорування екологічних проблем.

Частково вони розглядаються в контексті проблеми обмеженості ресурсів, однак, такий підхід до їх розв'язання є недостатнім. Процес відтворення в

широкому розумінні, повинен охоплювати всі сфери існування і розвитку людини та суспільства, зокрема, НПС. Тобто, відтворення повинно стосуватися умов існування людини, які необхідно включити до сфери інтересів суб'єктів господарювання.

Недосконалість методології СНР спричинила виникнення та розвиток теорії зовнішніх ефектів, основоположником якої став А. Пігу. Зовнішні ефекти (екстерналії) – це невраховані в ціні товарів і послуг сторонні ефекти функціонування ринку, що впливають на третіх осіб (або суспільство в цілому), які знаходяться поза ринкової угоди. Зовнішні ефекти виникають у випадках, коли встановлена ринком ціна товару (послуги) не відображає або реальних витрат виробництва, або його справжніх переваг з точки зору суспільства. При цьому третя сторона несе витрати або отримує дарову вигоду [17, с. 238]. Розвиток теорії зовнішніх ефектів може розглядатися як проміжний варіант або як один з етапів реалізації концепції стійкого розвитку в частині удосконалення економічної методології відтворювального процесу та оцінки результатів економічного розвитку.

Менгер К., Маршалл А. вказували на те, що ознаки, які роблять будь-яку річ благом, повинні бути усвідомлені. Тому визначаючи шляхи вирішення проблем врахування факторів НПС при характеристиці процесу відтворення, а також оцінці економічного розвитку, необхідно говорити, перш за все, про зміни у світогляді людини. Такі зміни повинні бути враховані при побудові стратегічних орієнтирів економічної діяльності на мікро- та макроекономічному рівнях.

Отже, з метою реалізації концепції стійкого розвитку необхідно змінити основні стратегічні орієнтири розвитку суспільно-економічної системи, розширивши перелік складових категорії добробуту елементами НПС, забезпечивши відображення в СНР їх використання базуючись на інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку.

Невід'ємними складовими добробуту повинні стати екологічні умови, а також природний капітал, його стан, як один з головних індикаторів стійкого розвитку. Напрацювання у цьому напрямі вже існують і стосуються характеристики стану системи, яка б відповідала умовам, що забезпечують або ж сприяють еволюції цієї системи (М. Бабора, І. Пригожин, І. Стенгерс, Г. Шустер, В.І. Арнольд, Р. Гілмор, Г. Хакен, Ж. Йосс, Д. Джозеф, Г. Ніколас).

Зокрема, розглядаючи проблему економічної політики в Україні, В. Оскольський [7, с. 5] зазначає, що розроблення довгострокових стратегій стійкого розвитку, програм соціально-економічного зростання, галузевих і регіональних планів дій має базуватися на таких принципах:

- природні ресурси, які належать народу і є матеріальною основою його існування незалежно від форм власності, є обмеженими і мають використовуватися з урахуванням потреб нинішнього та майбутніх поколінь;

- будь-яка антропогенна діяльність має узгоджуватися із законами природи та обмеженнями, що ними формуються;

- екологічно орієнтоване виробництво має бути економічно ефективним;

- усі соціально-економічні перетворення повинні спрямовуватися на утвердження засад гуманізму, демократії та цінностей суспільства.

Дієвість такого шляху залежить від рівня самоорганізації суспільства. Тому, що стосується України, де рівень самоорганізації є низьким, проблему потрібно вирішувати адміністративним шляхом, акцентуючи увагу на функціональності формальних інституцій.

Таким чином, з метою реалізації концепції стійкого розвитку на методологічному рівні необхідно:

- розширити сферу економічної діяльності, до якої слід включати екологічну діяльність суб'єкта господарювання;

- розширити структуру національного багатства, як індикатора економічного розвитку, в частині нефінансових невироблених активів природним капіталом.

Ефективність такої пропозиції залежить від системності її реалізації. Тому пропонуємо комплекс заходів для врахування при прийнятті стратегічних рішень стану НПС (рис. 2), який включає удосконалення на:

- мікроекономічному рівні (методології бухгалтерського обліку);

- статистично-аналітичному рівні (методології побудови СНР);

- макроекономічному рівні (принципів побудови стратегій управління).

Впровадження принципів стійкого розвитку в систему стратегічного управління на всіх рівнях економічної системи залежить від рівня узгодженості (гармонізації) системи бухгалтерського обліку та СНР. Тому будь-які пропозиції щодо зміни стратегії в напрямі реалізації принципів стійкого розвитку обов'язково повинні включати адаптацію системи бухгалтерського обліку до вимог макроекономічного рівня, пов'язаних з реалізацією концепції стійкого розвитку.

Реалізація зазначених напрямів дозволить доповнити основними принципами концепції стійкого розвитку існуючу методологію стратегій управління на мікро- та макроекономічному рівнях шляхом включення НПС до відтворювального процесу, забезпечивши його відображення на рахунках бухгалтерського обліку та СНР, а також доповнення індикаторів економічного розвитку.

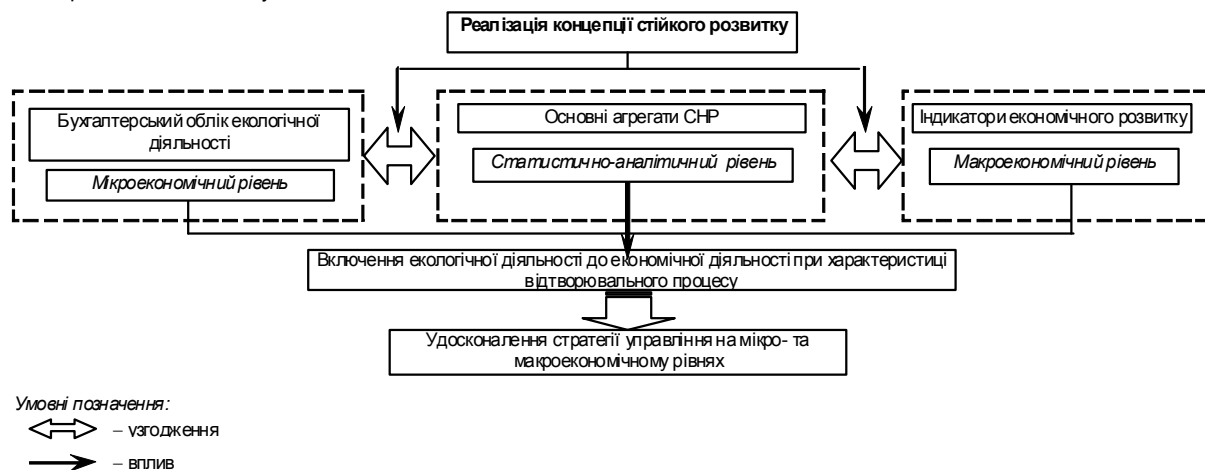


Рис. 2. Механізм впровадження принципів стійкого розвитку в стратегічне управління

Узгодження системи бухгалтерського обліку та СНР передбачає впровадження єдиних підходів до формування інформації про екологічну діяльність та її відображення на рахунках цих систем.

На макроекономічному рівні економічна діяльність розглядається як сукупність операцій з продуктами, доходами та фінансовими інструментами шляхом взаємодії між інституційними одиницями (секторами чи

підсекторами), або в межах самих одиниць. Таким чином, в СНР на рахунках економічної діяльності розкривається процес виробництва. Для відображення операцій, які відносяться до процесу виробництва та характеризують його результати в СНР використовується рахунок виробництва. У його ресурсній частині міститься інформація про випуск товарів і послуг (рис.3).

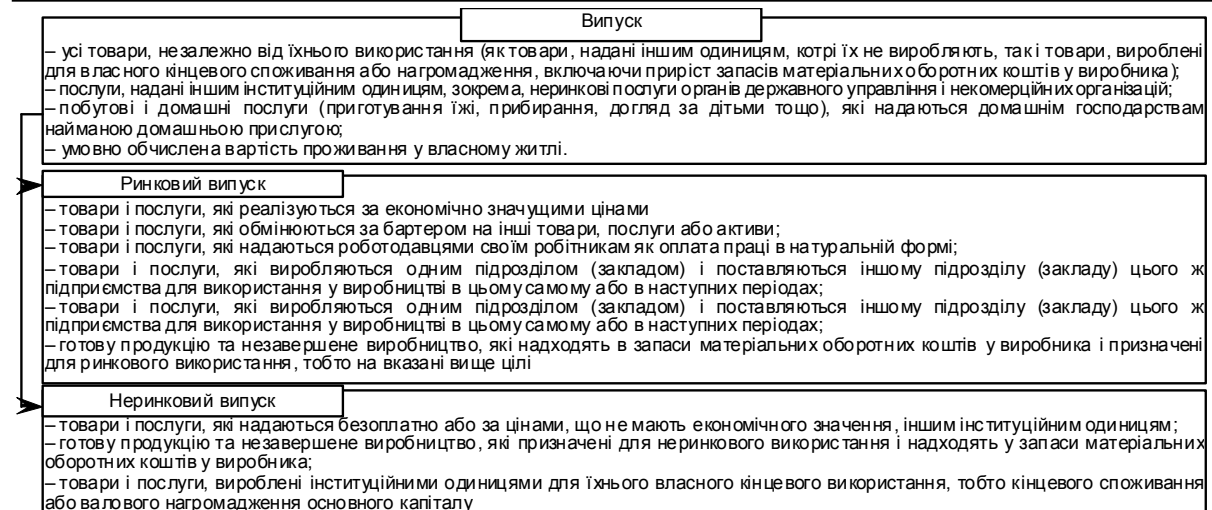


Рис. 3. Характеристика випуску для розрахунку ВВП виробничим методом

Розділ використання рахунку виробництва в СНР відображає процес використання товарів і послуг при виробництві (характеристика проміжного споживання). Економічне виробництво є діяльністю під контролем і відповідальністю інституційної одиниці, яка використовує працю, капітал, товари та послуги для випуску інших товарів і послуг [6, с. 98].

Межі виробничої діяльності в СНР за Б.І. Башкатовим [6, с. 98] включають:

- виробництво всіх товарів і послуг, призначених для продажу за ринковими цінами виробником іншим інституційним одиницям для наступного споживання або накопичення;
- виробництво товарів і послуг для неринкового розподілу, тобто для безоплатної передачі або для продажу за цінами, значно нижчими за ринкові (товари і послуги як для індивідуального, так і для колективного використання);
- виробництво товарів для власного проміжного і кінцевого споживання або накопичення;
- виробництво житлових послуг власниками житлових приміщень для власного споживання і виробництво домашніх і побутових послуг найманію оплачуваною прислугою.

Тому для розширення сфери економічної діяльності і включення до неї екологічної діяльності суб'єкта господарювання необхідно удосконалити порядок формування рахунку виробництва. Це дозволить оцінити характер впливу економічної діяльності на НПС, створивши інформаційну основу для удосконалення існуючих і розробки нових індикаторів економічного розвитку, необхідних для зміни стратегій в напрямі реалізації концепції стійкого розвитку.

Дослідження щодо трансформації рахунку виробництва шляхом виокремлення природоохоронної діяльності були проведені Л.А. Сошніковою [13, с. 88]. Її пропозиції передбачають поділ певних інституційних одиниць залежно від характеру випуску на:

- випуск економічної діяльності;
- випуск природоохоронної діяльності.

Випуск природоохоронної діяльності включає вартість товарів і послуг природоохоронного призначення (екологічних товарів і послуг), які є результатами основної або допоміжної діяльності одиниць-резидентів даного сектору у звітному періоді та призначених для відпуску на сторону або внутрішнього споживання. До природоохоронної діяльності відносяться всі заходи, спеціально спрямовані на попередження, скорочення та ліквідацію забруднень або іншої шкоди, яка заподіюється природному середовищу виробничою діяльністю. Відповідно, "суто економічна діяльність – це вся економічна діяльність без урахування природоохоронної діяльності" [12, с. 6]. Такий поділ, за умови виділення в розділі використання екологічних субсидій, спрямований на визначення обсягів валової доданої вартості, отриманої у результаті природоохоронної діяльності окремих галузей. При цьому використовується загальноприйнята логіка

розрахунку валової доданої вартості (ВДВ) (балансуюча стаття рахунку виробництва, яка визначається як різниця між випуском і проміжним споживанням).

Такий підхід, на думку Л.А. Сошнікової [12, с. 6], може бути використаний для аналізу ефективності витрат, пов'язаних з природоохоронною діяльністю. Виходячи з цього, ефективність витрат пояснюється кількістю випуску продукції і послуг. Однак, це не є достатньою підставою для висновку про позитивний вплив (зменшення негативного впливу) на НПС, тобто ігнорується якісна складова – процес споживання (екологічні наслідки проміжного споживання та накопичення основного капіталу).

Крім того, дослідження Л.А. Сошнікової не містять пропозицій щодо створення умов їх реалізації, що спричиняє ігнорування проблеми узгодженості між системою бухгалтерського обліку та СНР в частині інформаційного забезпечення.

З метою розширення характеристики економічної діяльності в межах концепції стійкого розвитку пропонуємо удосконалити методіку будови рахунку виробництва в частині характеристики випуску. З цією метою виокремлено економічну діяльність, яка відповідає положенням концепції стійкого розвитку, і розроблено методіку визначення показника випуску в межах екологічної діяльності.

Таким чином, відображення випуску в ресурсній частині рахунку виробництва необхідно здійснювати в таких розрізах:

- в межах економічної діяльності (без урахування положень концепції стійкого розвитку);
- в межах екологічної діяльності (економічна діяльність, яка враховує положення концепції стійкого розвитку).

Критерієм виділення екологічної діяльності є наявність сертифікату на відповідність вимогам системи екологічного менеджменту ДСТУ ISO 14001:2006 "Система екологічних критеріїв".

Незважаючи на те, що в Україні незначна кількість (близько десяти) суб'єктів господарювання, які отримали сертифікат за стандартом ДСТУ ISO 14001:2006 і їх питома вага в структурі випуску є незначною, сертифікація на відповідність екологічним вимогам набуває розповсюдження через постійно зростаючий рівень конкуренції в Україні. Для підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність сертифікація за стандартом ДСТУ ISO 14001:2006 є обов'язковою. Сьогодні існують пропозиції про обмеження небажаного імпорту на ринок ЄС за допомогою стандартів ISO: заборонити ввезення до ЄС товарів, що не мають відповідного сертифікату ISO 14001. Попри те, що така пропозиція може розглядатися як технічне обмеження, застосування якого суперечить основним принципам СОТ, вона може бути реалізована найближчим часом.

Ринок Європи є надзвичайно привабливим для українського виробника (табл. 2).

Таблиця 2. Обсяг експорту України (млн. дол. США)

Регіон	2005	2006	2007	2008	2009
Європа	10881,4	12625,5	14773,8	19732,8	10264,5
Країни ЄС	10233,4	12087,9	13916,4	18129,5	9499,3
Разом в країні світу	34228,4	38368,0	49296,1	66967,3	39695,7

Обсяг експорту до країн Європи за період з 2005 до 2008 р. зріс на 81,3 % або на 8851,4 млн. дол. США, країн ЄС – на 77,2 % або на 7896,1 млн. дол. США, країн світу в цілому – на 95,6 % або на 32738,9 млн. дол. США. У 2009 р. у зв'язку зі світовою економічною кризою обсяг експорту України значно знизився і склав 59,3 % від 2008 р. Тому відсутність сертифікату за стандартом ДСТУ ISO 14001:2006, який передбачає використання менеджменту навколишнього середовища є серйозною проблемою для українських підприємств та економіки України в цілому.

Стандарт ДСТУ ISO 14001:2006 встановлює вимоги до системи менеджменту навколишнього середовища, щоб дати можливість суб'єктам господарювання розробити і впровадити політику і цілі, які б враховували законодавчі вимоги й інформацію про суттєві екологічні аспекти: викиди в повітря, воду, ґрунт, використання сировини і природних продуктів, використання та виділення енергії (тепло, радіація, вібрація), відходи та побічні продукти, фізичні характеристики (розмір, форма, колір, зовнішній вигляд).

Міжнародні стандарти призначені для забезпечення налагодження результативної системи менеджменту навколишнього середовища суб'єктів господарювання, з метою сприяння досягненню екологічних та економічних цілей.

Відповідно до вимог застосування системи менеджменту навколишнього середовища будь-який суб'єкт господарювання незалежно від типу, розміру, географічного положення має можливість отримати сертифікат відповідності стандарту ДСТУ ISO 14001:2006. Застосування даного стандарту спрямоване на забезпечення загальної екологічної результативності діяльності суб'єкта господарювання.

Таким чином, стандарт ДСТУ ISO 14001:2006 може бути використаний в якості основи для закріплення характеристики процесу відтворення, який би включав всі сфери існування і розвитку людини та суспільства, зокрема, НПС. Відповідно до вимог системи менеджменту навколишнього середовища, під поняттям середовища діяльності підприємства слід розуміти таке середовище, яке відповідає вимогам і принципам концепції стійкого розвитку. Середовище функціонування підприємства включає повітря, воду, ґрунт, природні ресурси, флору фауну, людей, а також взаємозв'язки між ними. Вимоги стосуються можливого впливу продукції на НПС, характеру, масштабів і екологічного впливу економічної діяльності суб'єкта господарювання на НПС.

Перевагою стандарту ДСТУ ISO 14001:2006 є гнучкість, яка дозволяє його застосовувати до окремих видів продукції, випуск яких відбувається в межах дії системи менеджменту навколишнього середовища. "Суб'єкту господарювання немає необхідності розглядати кожний продукт, компонент або сировину окремо. Вони можуть вибирати категорії діяльності, продуктів і послуг для того щоб ідентифікувати їх екологічні аспекти" [11, с. 17].

Вищевикладене не суперечить методиці формування інформації про економічні явища і процеси, що відбуваються в економічній системі країни, яка базується на застосуванні класифікації видів економічної діяльності (КВЕД). Відповідно до п. 2.1 методичних рекомендацій складання рахунку виробництва Держкомстату України [8], рахунок виробництва може формуватися для окремих видів економічної діяльності. Тому необхідним є удосконалення методики обробки статистичної інформації при застосуванні КВЕД.

Важливими вимогами впровадження системи менеджменту навколишнього середовища є вимоги щодо інформаційного забезпечення:

– постійне і повне документування процесу реалізації екологічної політики;

– інформація про функціонування системи менеджменту навколишнього середовища повинна бути загальнодоступною;

– документування інформації про екологічні аспекти діяльності підприємства та її постійне оновлення;

– наявність технологічних можливостей формування інформації про функціонування системи менеджменту навколишнього середовища;

– наявність можливості контролю (інформація поточна та за минулі періоди).

Враховуючи, що ідентифікація екологічних аспектів не вимагає детальної оцінки життєвого циклу, задовольнити перераховані вимоги може система бухгалтерського обліку. Можливість її використання передбачена відповідними вимогами до застосування системи менеджменту навколишнього середовища в частині забезпечення процесу сертифікації, а також сертифікаційного аудиту.

В межах запропонованого розрізу для сектору нефінансових корпорацій повинні бути згруповані дані про:

– випуск товарів і послуг і-того виду діяльності в основних цінах;

– реалізацію товарів і послуг і-того виду діяльності;

– вартість перепроданих товарів і послуг у складі операційних витрат;

– торгіву націнка на перепродані товари;

– вартість продукції, виготовленої на умовах субпідрядку;

– вартість продукції, виготовленої для власного використання;

– вартість переробленої давальницької сировини;

– зміну запасів готової продукції і-того виду діяльності за звітний період;

– зміну запасів незавершеного виробництва і-того виду діяльності за звітний період;

– холдинговий прибуток за готовою продукцією і-того виду діяльності;

– холдинговий прибуток за незавершеним виробництвом і-того виду діяльності;

– податки на продукти, включені до вартості виробленої продукції і-того виду діяльності;

– субсидії на продукти і-того виду діяльності;

– обсяг виробленої продукції статистично та економічно прихованої діяльності (типи Т1-Т4).

Обчислення випуску ґрунтується на даних про обсяги реалізованої продукції. Для сектору нефінансових корпорацій основним інформаційним джерелом є Звіт про основні показники діяльності підприємства (форма № 1-підприємство) (річна та коротка) по великих, середніх і малих підприємствах. Також використовуються результати розрахунків зміни запасів готової продукції і незавершеного виробництва¹, холдингового прибутку (рахунок переоцінки в СНР) та економічної діяльності, яка безпосередньо не спостерігається².

Удосконалення побудови рахунку виробництва, яке забезпечуватиме виокремлення випуску, створення якого відповідало б вимогам концепції стійкого розвитку, передбачає відповідну зміну структури проміжного споживання та споживання основного капіталу, оцінка яких необхідна для обчислення валової доданої вартості екологічної діяльності.

Удосконалення побудови рахунку виробництва, яке забезпечуватиме виокремлення випуску, створення якого відповідало б вимогам концепції стійкого розвитку, передбачає відповідну зміну структури проміжного споживання та споживання основного капіталу, оцінка яких необхідна для обчислення валової доданої вартості екологічної діяльності.

Удосконалення побудови рахунку виробництва, яке забезпечуватиме виокремлення випуску, створення якого відповідало б вимогам концепції стійкого розвитку, передбачає відповідну зміну структури проміжного споживання та споживання основного капіталу, оцінка яких необхідна для обчислення валової доданої вартості екологічної діяльності.

¹ Розрахунки тільки для видів економічної діяльності, які виробляють товари (секції КВЕД А, В, С, D, F) – "Сільське господарство, мисливство, лісове господарство", "Рибальство, рибицтво", "Добувна промисловість", "Переробна промисловість", "Будівництво"

² Методологічні положення обчислення обсягів економіки, яка безпосередньо не спостерігається, затверджені наказом Державного комітету статистики України № 680 від 31.12.2004 р.

Формування інформації про обсяги реалізованої продукції, а також витрати, пов'язані з її виготовленням, відбувається в системі бухгалтерського обліку, тому якість і повнота інформації в СНР про випуск товарів і послуг, а також про проміжне споживання та споживання основного капіталу залежить від повноти охоплення фактів господарського життя і відображення їх в системі бухгалтерського обліку. Це стосується відображення господарської діяльності господарюючих одиниць-резидентів у звітному періоді.

Можливість інформаційного забезпечення включення екологічної діяльності суб'єкта господарювання до економічної діяльності при її

відображенні на рахунку виробництва забезпечена розробленими рекомендаціями щодо теоретико-методологічних проблем бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Базуючись на інформації, сформованій з урахування розроблених рекомендацій, може бути реалізована пропозиція щодо удосконалення розрахунку макроекономічних показників в частині проміжного споживання та споживання основного капіталу (рис. 4).

Вихідною інформацією на рівні суб'єкта господарювання повинна стати інформація про його екологічні витрати (табл. 3).

Таблиця 3. Методика гармонізації бухгалтерського обліку та СНР в частині екологічних витрат

№ з/п	Показники рахунків СНР	Види екологічних витрат			
1	2	3			
1	Проміжне споживання	операційні	експлуатаційні	витрати з відновлення природних ресурсів	– витрати на матеріали, паливо, енергію; – витрати на оплату послуг, пов'язаних з відновленням навколишнього природного середовища
				витрати з організації екологічної діяльності	– платежі за послуги з екологічної сертифікації; – платежі за проведення екологічної експертизи та аудиту; – платежі за отримання екологічного паспорта
			природоохоронні	3	– витрати на освіту і підвищення кваліфікації працівників, зайнятих природоохоронною діяльністю; – витрати на утримання природоохоронних об'єктів; – поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів природоохоронного призначення; – витрати, пов'язані з управлінням природоохоронною діяльністю; – витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією природоохоронного устаткування і станом навколишнього середовища;
				витрати з компенсації негативних наслідків забруднення	– компенсаційні платежі державі, юридичним і фізичним особам, що постраждали внаслідок шкідливої діяльності підприємства;
		фінансові	експлуатаційні	3	– поточний ремонт та інші витрати, пов'язані з утриманням необоротних активів, призначених для переробки та/ або утилізації виробничих відходів; – витрати на збір виробничих відходів; – витрати на транспортування виробничих відходів; – витрати на переробку виробничих відходів; – витрати на утилізацію виробничих відходів; – витрати на зберігання виробничих відходів
				витрати на обслуговування довгостроково-вих кредитів	– витрати на виплату відсотків; – витрати на погашення тіла кредиту; інші витрати
2	Споживання основного капіталу	операційні	експлуатаційні	із забезпечення природними ресурсами	– витрати на геологорозвідувальні роботи;
				3	– основну та додаткову заробітну плату, відрахування у фонди соціального страхування, пов'язані з відновленням природних ресурсів
		природоохоронні	3	– амортизація об'єктів природоохоронного призначення;	
			витрати з компенсації негативних наслідків забруднення	– платежі за викиди (скиди) забруднюючих речовин; – платежі за розміщення відходів у межах і понад встановлених лімітів; – витрати з усунення негативних наслідків, спричинених надмірними викидами (скидами) в навколишнє середовище;	
		інвестиційні	природоохоронні	3	– витрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення; – витрати на впровадження маловідходних, екологічнобезпечних технологій; – витрати на створення, придбання, реконструкцію, технічне переоснащення обладнання і споруд природоохоронного призначення; – витрати на придбання ліцензій природоохоронного призначення;
				3	– створення (придбання) основних засобів, призначених для переробки та/ або утилізації виробничих відходів;

Трансформація цих статей повинна забезпечити відображення на макроекономічному рівні всіх об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Відповідні рекомендації повинні знайти відображення у затверджених Держкомстатом України методичних рекомендацій щодо складання рахунків СНР та розрахунку ВВП.

Аналогічна вимога повинна бути реалізована відносно випуску за іншими видами діяльності, які здійснюються без наявності сертифікату відповідності стандарту ДСТУ ISO 14001:2006 "Система екологічних критеріїв". Крім того, повинні бути розроблені рекомендації щодо модифікації таблиці "Витрати-Випуск" з урахуванням розроблених методологічних рекомендацій щодо реалізації принципів стійкого розвитку при побудові рахунків СНР.

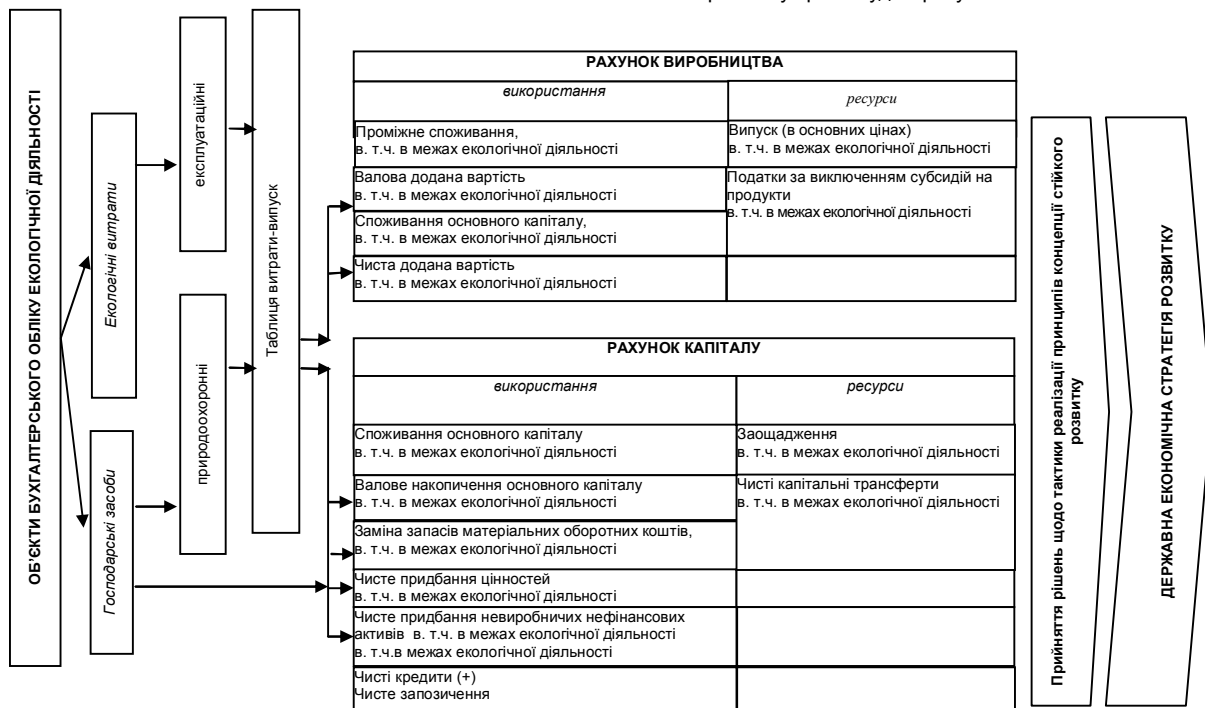


Рис. 4. Порядок використання бухгалтерської інформації для забезпечення потреб державного стратегічного управління в частині реалізації принципів стійкого розвитку

Формування інформації на рахунку виробництва у розрізі економічної діяльності, яка враховує положення концепції стійкого розвитку та економічної діяльності, яка їх не враховує (враховує не в достатній мірі), дозволить визначити величину валової доданої вартості (ВДВ) в межах запропонованого розрізу.

Розрахунок ВДВ економічної діяльності, яка враховує положення концепції стійкого розвитку повинна визначатися як різниця між випуском і проміжним споживанням, пов'язаних з такою діяльністю, що дозволяє оцінити вплив економічної діяльності³ на НПС. Інформація про ВДВ економічної діяльності в межах концепції стійкого розвитку може бути використана для порівняння з результатами загальної економічної діяльності, а також оцінки ефективності витрат, необхідної для формування державної галузевої політики в контексті впровадження принципів концепції стійкого розвитку.

Побудова рахунку виробництва повинна завершуватися розрахунком загальної ВДВ, яка має включати ВДВ економічної діяльності, що здійснюється в межах концепції стійкого розвитку, а також діяльності, що не відповідає даній вимозі. Розрахований таким чином показник ВДВ без змін переноситься до ресурсної частини рахунку утворення доходів СНР.

Наступним кроком у напрямі реалізації принципів концепції стійкого розвитку в частині удосконалення методології побудови СНР повинно бути створення можливості розширення структури національного багатства. Зокрема відображення природного капіталу в структурі невіробничих нефінансових активів.

Важливою особливістю природного капіталу, яка робить його невід'ємною складовою національного багатства, а тому вимагає відображення на рахунках СНР, є те, що він є одночасно і результатом, і передумовою

соціально-економічного розвитку, забезпечуючи послідовність циклів відтворення, що формують матеріальну та духовну культуру суспільства.

Для комплексного відображення національного багатства та операцій, пов'язаних з його формуванням або зменшенням в СНР, використовуються рахунки багатства. Вони дозволяють проаналізувати стан активів і пасивів економіки в цілому та у розрізі секторів, які змінюються протягом року під впливом економічних потоків. В такий спосіб в рамках СНР передбачається оцінка національного багатства.

Рахунок багатства на початок періоду відображає вартість наявних активів, а також підписаних контрактних зобов'язань станом на певну дату. Його балансовим показником є "чисте" багатство.

В Україні в межах побудови СНР оцінка національного багатства не здійснюється через відсутність інформації, необхідної для побудови субрахунку "Рахунок багатства на початок періоду". Однак, їх побудова передбачена стратегією розвитку СНР в Україні.

Оцінка природного капіталу в межах побудови рахунку багатства на початок періоду може бути здійснена на базі пропозицій, розроблених спеціалістами ради по вивченню продуктивних сил України під керівництвом С.І. Дорогунцова [6], а також пропозицій С.С. Шумської [16].

Однак початкова оцінка національного багатства повинна бути продовжена характеристикою операцій та інших потоків, які впливають на зміну активів, пасивів, та "чистого" багатства. Їх відображення відбувається в рахунках нагромадження.

Інформація про зміну вартості нефінансових активів переноситься з рахунку капіталу на рахунок зміни багатства, в частині валового нагромадження основного капіталу, споживання основного капіталу, "чистого" придбання цінностей, а також з рахунку переоцінки, в частині холдингового прибутку.

³ Для сектору нефінансових корпорацій

Рахунок капіталу відображає зміни в активах, пасивах і чистій вартості капіталу в розрізі кожного сектору та економіки в цілому. Тому для повноти оцінки джерел фінансування валового нагромадження природного капіталу пропонуємо використовувати інформацію сформовану з урахуванням розроблених рекомендацій в частині екологічних витрат і господарських засобів як об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Така інформація забезпечить повноту відображення змін з активами, які запропоновано відносити до природного капіталу як елементу національного багатства. Впровадження принципів стійкого розвитку в практику стратегічного управління залежить від координації та взаємодії між рівнями економічної системи через економічну інформацію.

Від виконання інформаційної функції бухгалтерським обліком залежить точність макроекономічних узагальнень, зокрема розрахунку величини проміжного споживання та споживання основного капіталу, необхідних для визначення ВДВ галузей і ВВП країни, а відтак і рішення щодо розподілу ресурсів у країні. Крім того, бухгалтерська інформація є основою для оцінки наявного природного капіталу, а також процесу його відтворення. Отже, система бухгалтерського обліку є засобом реалізації концепції стійкого розвитку економіки.

Застосування розроблених пропозицій дозволить реалізувати основні вимоги пов'язані із впровадженням принципів концепції стійкого розвитку. Зокрема, щодо розширення сфери економічної діяльності, включення до неї екологічної діяльності суб'єкта господарювання, а також формування необхідної інформації про природний капітал та його зміну в рахунку капіталу, що сприяє створенню інформаційної основи для побудови балансу активів і пасивів СНР, як форми макроекономічного узагальнення інформації про національне багатство.

Таким чином, основою для забезпечення повноти відображення відтворювального процесу на макроекономічному рівні, який би охоплював всі сфери існування і розвитку людини та суспільства, зокрема, НПС, є система бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Розробка рекомендацій щодо удосконалення методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності є реалізацією зворотного зв'язку дії формальних інституцій в частині виконання положень Концепції побудови національної статистики України та Державної програми переходу на міжнародну систему обліку і статистики. Вони необхідні для забезпечення адекватності стратегічного управління на мікро- та макроекономічному рівнях сучасним умовам господарювання.

Список використаної літератури:

1. *Гэлбрейт Дж.* Экономические теории и цели общества / Дж. Гэлбрейт. – М.: Прогресс, 1976. – 406 с.
2. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка: [в 4 т.] / В.И. Даль. – С-Пб.: ТОО "Диамант", 1996. – Т.1: А-З. – 1996. – 800 с.
3. *Економічна енциклопедія: У 3-*

т. / [Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – Т. 1. – 2000. – 864 с.
4. *Кунь З.Й.* Універсальний словник української мови / З.Й. Кунь. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. – 848 с.
5. *Наказ Державного комітету статистики України № 96 "Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України" від 18.04.2005 р.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN13863.html.
6. *Национальное счетоводство: [учебник]. – [3-е изд.] / Под ред. Б.И. Башкатова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 608 с.*
7. *Оскольський В.* Про економічну політику стійкого розвитку в Україні / В. Оскольський // *Економіка України.* – 2010. – № 6. – С. 4-13.
8. *Про затвердження Методики складання рахунку виробництва за інституційними секторами економіки. Наказ держкомстату України від 09.12.2005 04 р. № 420.*
9. *Райзберг Б.А.* Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
10. *Репетто Р.* Природные ресурсы в системе национальных счетов / Роберт Репетто // *В мире науки.* – 1992. – № 8. – С. 12-15.
11. *Системы менеджмента окружающей среды – Требования и руководство по применению / Под ред. д.т.н. В.В. Якубовского, д.б.н. И.Г. Соколова; [Пер. с англ. Бюро Веритас Украина]. – 32 с.*
12. *Сошникова Л.А.* Отражение природоохранной деятельности на счете производства нефинансового сектора экономики / Л.А. Сошникова // *Бухгалтерский учет и анализ.* – 2007. – № 4 (124). – С. 3-7.
13. *Сошникова Л.А.* Теория и методология построения и анализа модифицированного межотраслевого баланса (эколого-экономический аспект): дис. доктора экон. наук: 08.00.12 / Людмила Антоновна Сошникова. – Минск, 2010. – 284 с.
14. *Сучасний тлумачний словник української мови: 100 000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. – Х.: ВД "ШКОЛА", 2008. – 1008 с.*
15. *Терентьева А.В.* Основне макроекономические показатели национальной экономики: [учебное пособие] / А.В. Терентьева. – М.: Изд-во МАИ, 2005. – 64 с.
16. *Шумська С.С.* Національне багатство: методичні підходи та оцінки по Україні // С.С. Шумська / *Економічна теорія.* – 2006. – № 4. – С. 62-76.
17. *Экономическая теория: учебник [для студ вузов, обучающихся по экон. спец] / Под ред. И.П. Николаевой. – [2-е изд., перераб и доп.]. – М.: ЮНИТИ_ДАНА, 2008. – 527 с.*

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

ТРАВІН Віталій Вікторович – кандидат економічних наук, доцент кафедри політичної економії та міжнародної економіки Житомирського державного технологічного університету