

ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТОК ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті розглянуто основні передумови, які спонукали відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності підприємств і розвиток цього напрямку обліку до сьогодення

Постановка проблеми. Антропогенний вплив на навколишнє середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв'язку між природою і людиною. Прагнення вберегти навколишнє середовище від забруднення впливає на розвиток економічних наук, зокрема й бухгалтерського обліку, що характеризує тенденцію екологізації наукових економічних знань. Згідно політекономічної теорії, основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку. Така мета не передбачає охорону навколишнього природного середовища, швидше навпаки. Традиційна економічна теорія не враховує вплив на біосферу. Чому ж суспільство намагається вирішити екологічну проблему за допомогою економічних наук?

Метою дослідження є виявлення передумов виникнення та прослідкувати тенденції розвитку відображення в бухгалтерському обліку екологічної діяльності підприємств.

Огляд літературних джерел. Сьогодні економісти та обліковці значно наблизилися до потреби освоєння сфери захисту та збереження довкілля, що пояснює тенденцію висвітлення ними свого бачення вирішення екологічних проблем. З'являються праці та публікації, які стосуються питання екологізації галузей виробництва, обліку екологічних ризиків (Е.Г. Гусаковская [3]), становлення екологічного підприємництва (В. Паламарчук, П. Коренюк [9]), інші розглядають проблему на макрорівні: д.е.н., проф. С.К. Харічков, к.е.н., доц. Н.М. Андрєєва [1], д.е.н., проф. Л.Г. Мельник [8], А. Сохнич, В. Сохнич [12], А. Ендрес, И. Квернер [16], д.е.н., проф. В.О. Шевчук [13], д.е.н., проф. Г.Г. Кірейцев та інші. Також існують напрацювання, у яких висвітлюються екологічні проблеми на рівні підприємства, тобто розкривається необхідність формування в Україні бухгалтерського обліку екологічного спрямування. Це такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як к.е.н., доц. Л.І. Максимів [6], к.е.н., проф. Н.М. Малюга [7], Р. Грей [17], В.А. Лук'яніхін, Н.Н. Петрусенко [14].

Виклад основного матеріалу. На проблеми співіснування людства та оточуючого природного середовища звертали увагу ще в стародавні часи, про що свідчить ієрогліфічний напис на піраміді Хеопса: “Люди загинуть від невміння користуватися силами природи і від незнання істинного світу” [13]. Але в ті часи подібним питанням проникалися лише мудреці, сьогодні ж воно стосується всього людства.

Зважаючи на можливості синтезу екології та економіки сама життєва необхідність стає основною причиною, яка спонукає людину враховувати, оцінювати, а згодом і обліковувати природні фактори у своїй діяльності.

Розглядаючи тенденції розвитку екологічно свідомого суспільства, важливо узагальнити та систематизувати його орієнтуючись на погляди відомих економістів щодо історичного розвитку людства (рис. 1).

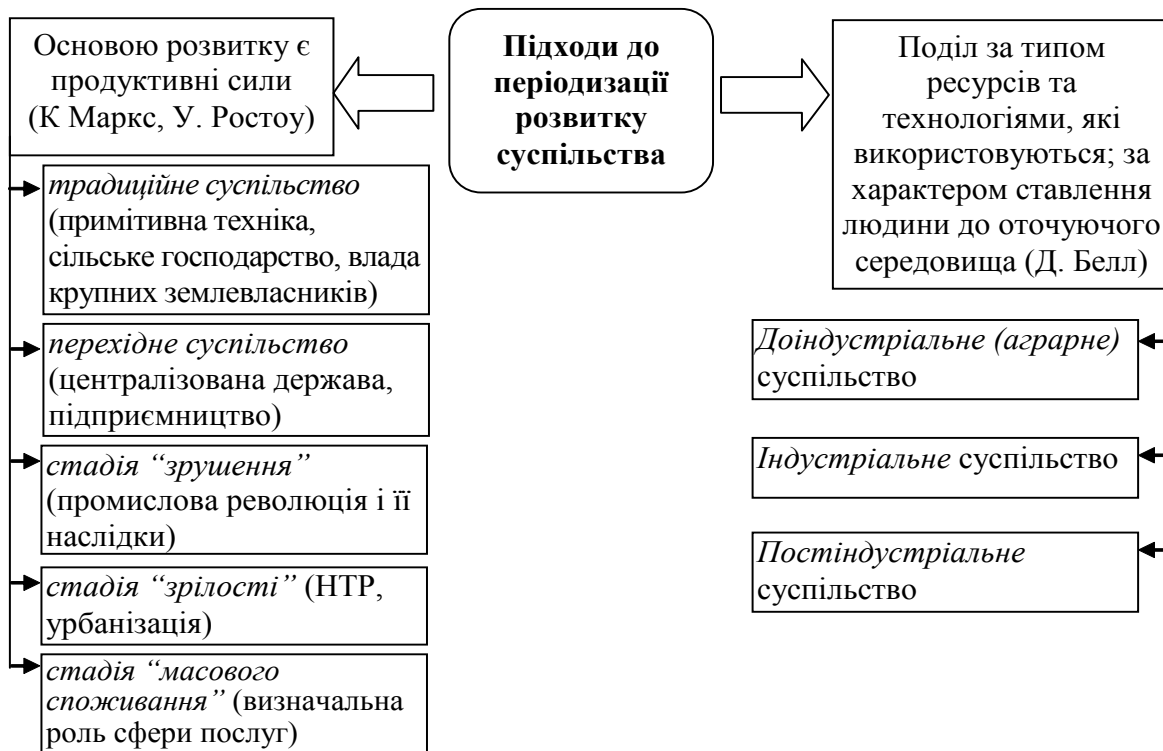


Рис. 1 Підходи до періодизації розвитку суспільства

Синтезуючи наведені вище напрями періодизації розвитку людства, спираючись також на розмежування проф. В.Я. Шевчука, можна прослідкувати наближення суспільства до усвідомлення необхідності формування економічної думки з урахуванням екологічних факторів. Це дає можливість обґрунтувати необхідність бухгалтерського спостереження екологічних факторів (табл. 1).

Табл. 1. Характеристика епох розвитку суспільства в розрізі його екологічної орієнтації*

Епоха	Екологічні обмеження	Соціальна характеристика епохи	Домінуючий історичний фактор
1. Традиційне суспільство	Технологія економічними обмеженнями	3 Охорона природи і життєвого середовища ігнорується, тенденція до максимального демографічного росту, який обмежено недоїданням і хворобами. Територіально-демографічний експансіонізм	Домінанта прогонування
2. Перехідне суспільство	Технологія економічними частковими екологічними обмеженнями	3 і Охорона природи і життєвого середовища декларується, але здійснюється частково. Максимальне демографічне зростання, яке підтримується соціально-економічними механізмами та медициною. Територіальний експансіонізм	Домінанта економіки
3. Постіндустріальне суспільство	Технологія економічними і зростаючими екологічними обмеженнями	3 Охорона природи і життєвого середовища з технологічними та економічними обмеженнями. Стимулювання демографічного зростання декларується, але не здійснюється (в розвинутих країнах здійснюється автоматично). Ресурсний експансіонізм	Домінанта економіки з екологічними обмеженнями
4. Інформаційне суспільство	Технологія абсолютними екологічними обмеженнями	3 Пріоритет охорони природи і життєвого середовища. Демографічні процеси підпорядковані цілі підвищення якості життя людини (зменшення захворюваності, подовження тривалості життя на фоні підвищення освіченості й забезпеченості). Поступова депопуляція. Постконфронтаційна епоха загальної безпеки та недоцільності війн і соціальних напруг	Домінанта виживання

Рушійною силою на всіх етапах є інстинкт виживання, на цьому й будуються основні пріоритети.

Для найбільш раннього (традиційного) суспільства особливість взаємозв'язку людини з природою проявлялась в тому, що людина лише користувалася природними ресурсами, не виробляючи матеріальних благ. На цьому етапі домінувало питання прогонування з віддаленістю від проблем природоексплуатації, адже загроза обмеженості ресурсів не вбачалася.

За періодизацією облікової думки за Дж. Чербоні [11] у цей період відсутні чинники, що спонукали б становлення обліку, характерним є відсутність обліку будь-

* Розроблено на основі матеріалу джерела [13]

яких екологічних факторів діяльності. Це зумовлено домінуванням природи над людиною, яка була змушена підкоритися та “сподіватися на милість”.

З часу неолітичної революції, коли людина перейшла від збирання і полювання до землеробства і тваринництва, природне середовище перетворилося для неї з першоблага в першокористь. Його компоненти розглядалися як виробничі фактори (природні ресурси, засоби виробництва, виробниче середовище, резервуар для утилізації відходів тощо). Зокрема, саме земля стала основним виробничим засобом, з допомогою якого людською працею і силами природи вирощувалося та вироблялося все необхідне для життя і діяльності людини. Праця і продуктивний потенціал природи зливалися в єдиний творчий процес. Згодом В. Петі дасть влучне визначення цьому: “праця – батько багатства, земля – його мати” [5].

У період *перехідного суспільства*, коли людина почала використовувати природні ресурси як засоби і предмети праці, з’явилась необхідність у їх економічній інтерпретації. На цьому етапі виникло протистояння між двома основними підходами оцінки економічної вартості природних благ: трудовою теорією вартості (класична політична економія – А. Сміт, Д. Рікардо, марксизм) і теорією граничної корисності, або маржиналістською (австрійська школа – К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, а також їх послідовники Л. Вальрас, В. Джевонс): теорія граничної корисності дозволяє розглядати обмін рідкісними благами незалежно від того, чи є вони продуктом праці чи ні; трудова теорія розглядає обмін саме продуктів праці як товарів [2, с. 159]. Таким чином, перша є більш універсальною, ніж друга, оскільки обмін продуктами праці є окремим випадком загального процесу обміну. Були здійснені спроби синтезувати позитивні сторони обох теорій (М.І. Туган-Барановський). Наслідком невирішеності питання оцінки природних благ в рамках економічної теорії є проблемним і для теорії бухгалтерського обліку, воно майже не досліджено і потребує уваги науковців сьогодні, адже створюватиме перепони у побудові системи обліку природно-ресурсного потенціалу в перспективі.

На етапі перехідного суспільства прослідковується бездефіцитність природних благ і, відповідно їх нульова мінова вартість. Це в свою чергу виключило потребу в обліку природних ресурсів, а тим більше у врахуванні його екологічних аспектів.

На початку ХХ ст. основи обліку будувалися на підвалинах економічної теорії, тому можна прослідкувати як впливали численні економічні впровадження на розвиток, а точніше на відстороненість у розвитку обліку від питань збереження довкілля. Так., Дж. М. Кейнс при розробці свої теорії керувався економічними показниками, сформованими у період Великої депресії 1929-1933 років. Основою кейнсіанського аналізу є споживання, збереження та інвестиції. При цьому виснаження природних ресурсів у кейнсіанській теорії ігнорувалося, оскільки ціни на сировинні товари були дуже низькими [10].

Схожі ідеї впроваджували у стратегії розвитку економіки інші капіталістичні країни, які зробили ставку на активізацію розвитку промисловості, як можливість

нарощення економічних масштабів та, відповідно, беззастережне використання природних ресурсів. Прикладами є: політика “індустріального імперативу” у Франції; збільшення у два рази рівня виробництва у Німеччині у 50-ті роки порівняно з показниками 40-х років та у інших капіталістичних країнах.

Таке виснаження природних ресурсів не залишилось безслідним. Прояви кризи привертали увагу вже у 1973 р., за якою закріпилися назви “сировинна криза” та “нафтові шоки”. Економісти наголошували, що глибинна основа світової кризи полягала в укоріненому на той час індустріальному зростанні економік розвинених країн у 1950-60-ті роки, який не дивлячись на застосування досягнень НТР, був пов’язаний із стрімко зростаючим використанням невідновних природних ресурсів, що призвело до відповідного зростання цін на них [4, с. 331].

На цьому ж етапі виникла проблема неможливості ринкового регулювання впливу підприємств на навколишнє середовище. Це пов’язано з основними функціями ринкової економіки – підвищення ефективності й автоматизація управлінського регулювання. Тому вимагати від ринку забезпечення соціальної справедливості, підвищення екологічної безпеки неможливо.

Формування командної економіки та політика індустріалізації 1926-41 років проявилися через докорінну зміну структури промисловості: питома вага важкої промисловості у валовій продукції піднялася до 54,4 % у 1928 р. та до 70,7 % у 1932 р., що збільшило навантаження на навколишнє середовище.

Лише на початку 80-х р. ХХ ст. окреслились процеси докорінної перебудови всесвітнього характеру, пов’язаної з розвитком *постіндустріального суспільства*, названі соціологом Р. Робінсоном “глобалізацією”. Під дією цих процесів світова громадськість відчула необхідність розпочати роботу над основними положеннями екологічного обліку. Тому, була створена Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності, яка у 1989 р. розпочала активне дослідження даного питання. Дослідження ООН розпочаті у 1989 р. показали, що деякі підприємства систематично включають розгорнуту інформацію щодо витрат на природоохоронні заходи у фінансові звіти. Але стандартизованих вимог щодо такої інформації встановлено не було. У 1991 р. Міжурядовою робочою групою експертів розроблено перші рекомендації для бухгалтерів з розкриття інформації про вплив господарської діяльності підприємства на оточуюче середовище, а у 1998 р. всезагальної директиви (вказівок) для органів, які займаються встановленням стандартів з відображення екологічної діяльності в обліку [15, с. 5].

Отже, на даному етапі розвитку суспільства виникла необхідність справедливого (економічно виміряного та обліково підтвердженого) перерозподілу природних ресурсів і контролю за їх використанням. Адже зростання дефіцитності важковідновних і невідновних у процесі праці природних благ, все більше спонукають до переосмислення традиційних підходів до їх використання. Для цього,

перш за все, потрібно виявити небезпечні та ресурсомісткі галузі, впровадити у них чітку систему обліку та контролю, що може допомогти виявити додаткові кошти на впровадження екологічно безпечних технологій. Таким чином з'явилися нові об'єкти бухгалтерського обліку.

На сьогодні маємо всі ознаки формування *інформаційного суспільства*. Екологічне питання переросло у глобальну екологічну проблему. Тому, переорієнтація на екологічну сферу стосується безпосередньо бухгалтерського обліку, як індикатора раціональності господарювання. Як зазначає к.е.н., доц. Л.І. Максимів "...наступальна екологічна політика як складова системи екологічно спрямованого обліку та аудиту може забезпечити підприємствам цілу низку переваг, насамперед економічних, зокрема: зниження витрат і ризиків, зростання конкурентоспроможності тощо" [6]. Організація на кожному підприємстві належної системи обліку з урахуванням екологічних складових і контроль громадськості через оприлюднення показників екологічної діяльності у фінансовій звітності допоможе уникнути забруднення та нищення навколишнього середовища.

Висновки. Екологічні проблеми сьогодні є глобальними та зачіпають життєві інтереси всіх людей планети. Для ефективного їх вирішення потрібне застосування заходів, спрямованих на перебудову й удосконалення існуючих методик і теорій більшості наук, в тому числі й бухгалтерського обліку. Це можливо реалізувати спираючись на вже існуючий досвід людства, враховуючи тенденції нинішнього стану та прогнозуючи майбутнє.

Так, в ході даного дослідження з'ясовано, що на шляху до усвідомлення необхідності бухгалтерського спостереження природних об'єктів у своєму розвитку людство керувалося такими домінантами: прогонування; нарощування економічних потужностей (саме ідеї класичного капіталістичного ринку стали однією з найважливіших причин деградації біосфери); економіки з екологічними обмеженнями (з'явилося усвідомлення необхідності врахування екологічних аспектів, але невирішеною залишилась проблема оцінки природних ресурсів, що є перепорою для реалізації схеми обліку екологічних факторів діяльності підприємств).

Нинішня ж домінанта – виживання – підштовхує людство до впровадження схеми реалізації заходів, які б сприяли раціональному, далекоглядному природокористуванню. У цьому ракурсі вихід з екологічної кризи багато науковців бачать у кардинальному наближенні економічних законів до сфери екології та перегляду нормативних актів, що її регулюють, з метою забезпечення механізму врахування екологічних показників на рівні управління державою. Стає зрозумілим, що це неможливо без побудови на рівні підприємств, які створюють загрозливі умови для довкілля, ефективної системи обліку екологічних факторів. Встановлено, що виокремлення цього об'єкту обліку

відбувалося природним шляхом під дією поступового усвідомлення суспільством глобальної екологічної загрози.

Отже, підґрунтям для розвитку обліку екологічних факторів є об'єктивні вимоги дійсності, а всі зміни в науці, в т.ч. і в бухгалтерському обліку стануть способом збереження навколишнього середовища, а не його руйнування.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андреева Н., Харичков С. Влияние экологического фактора на формирование современной системы международных экономических отношений // Регіональна економіка – 2004. – № 2. – С. 142-153.

2. Врублевська О. Проблеми формування теоретичних засад економічної оцінки природних благ // Регіональна економіка. – 2004. – № 2., С. 154-165.

3. Гусаковская Е.Г. Экологические риски: страхование и учет // Бухгалтерский учет – 2006. – № 1 – С. 13-19.

4. История экономики: Учебник / Под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 416 с.

5. Історія економічних учень: Підручник: у 2 ч. – Ч. 1. / За ред. В.Д. Базилевича. 2-е вид., випр. – К.: Знання, 2005. – 576 с.

6. Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.

7. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

8. Мельник Л.Г. Екологічна економіка: Підручник. – 2-ге вид., випр. і доп. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2003. – 348 с.

9. Паламарчук В., Коренюк П. Становлення екологічного підприємництва в Україні // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 6. – С. 29-32.

10. Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов // В мире науки.– 1992. – № 8.

11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

12. Сохнич А., Сохнич В. Економічні аспекти розвитку глобальної екології // Науковий світ. – 2005. – № 4. – С. 14-15.

13. Шевчук В.Я. та ін. Екологічний аудит: Підручник / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький. – К.: Вища шк., 2000. – 344 с.

14. Экологический менеджмент: принципы и методы: Монографія / Под научн. ред. В.А. Лук'янихина. – Сумы: ИТД “Университетская книга”, 2004. – 408 с.

15. Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с. англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.

16. Эндрес А., Квернер И. Экономика природных ресурсов. – 2-е изд. – СПб., 2004. – С. 89-109.

17. Gray R.H. The Greening of the Accounting: The Profession after Pearce. The Chartered Association of Certified Accountants // Certified Research Report. – 1990 – № 17.