

УДК 657.221:504.03

**ЕКОНОМ-ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

І.В. Замула, д.е.н., професор

*Житомирський державний технологічний університет, Житомир, Україна*

*Замула І.В. Економ-теоретичні передумови бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства.*

Досліджено економічні передумови формування та виокремлення екологічної діяльності суб'єктів господарювання, а також виділено основні положення бухгалтерського обліку такої діяльності.

*Ключові слова:* екологічна діяльність, бухгалтерський облік, стійкий розвиток, об'єкти бухгалтерського обліку, екологічна економіка

*Замула И.В. Экономико-теоретические предпосылки бухгалтерского учета экологической деятельности предприятия.*

Исследованы экономические предпосылки формирования и выделения экологической деятельности субъектов хозяйствования, а также выделены основные положения бухгалтерского учета такой деятельности.

*Ключевые слова:* экологическая деятельность, бухгалтерский учет, устойчивое развитие, объекты бухгалтерского учета, экологическая экономика

*Zamula I.V. Economical and theoretical conditions of environmental accounting of the company.*

Studied the economic conditions of formation and selection of subjects of environmental management, and highlighted the main provisions of the accounting of such activities.

*Keywords:* environmental activities, accounting, sustainability, objects of accounting, environmental economics

Серед глобальних проблем екологічній належить одне з провідних місць. З одного боку, помилково абсолютизувати статус екологічної проблеми в ієрархії сучасної глобалістики, проголошуючи погляд на природу і суспільство через призму відносин людина-біосфера як деяку «екофілософію», нібито здатну дати ключ до вирішення проблем світового розвитку. З іншого боку, саме екологічна проблема є своєрідним «лакмусовим папірцем», за допомогою якого фіксуються зміни якості середовища.

В останнє десятиліття ХХ ст. людство встановило кардинально важливий факт: природне середовище не може бути нескінченним джерелом ресурсів і благ. Невичерпних ресурсів не існує, споживання практично всіх видів ресурсів обмежене факторами екологічного або економічного порядку.

Згідно з індексом живої планети (Living Planet Index), який відображає стан світової природної системи, за період з 1970 р. до 2000 р. відбулося загальне погіршення стану системи на 37% [2]! У «Попередженні людству від вчених світу», яке у 1992 р. підписали майже 1700 провідних вчених, включаючи більшість Нобелівських лауреатів, прозвучало таке: «Наше масове втручання в природу з усіма її взаємозв'язками – у поєднанні з шкодою, що наноситься навколишньому середовищу за рахунок знищення лісів, зникнення видів та зміни клімату, може визвати ланцюг негативних наслідків по всьому світу, включаючи непередбачуване руйнування ключових біологічних систем, будову та динаміку яких ми ледве розуміємо. Незнання масштабів цих явищ ні в якому випадку не вибачає нашої самозаспокоєності та зволікання у визнанні небезпеки» [4].

Природне середовище не може бути лише зовнішнім середовищем людської діяльності – воно є складовою загальної системи «суспільство-природа», а людство, відповідно, є частиною природи. Таким чином, економічні, соціальні та екологічні відносини переплітаються, а сучасну екологічну кризу слід розглядати як кризу соціальну та економічну.

Потреби людства дедалі зростають, що зумовлює використання більшої кількості природних ресурсів. За оцінками експертів межа допустимого впливу людини на навколишнє природне середовище (НПС) складає приблизно 1-2% антропогенного споживання її первинної продукції. На

сьогодні таке споживання знаходиться вже на рівні 7-10% [3].

В Україні темпи деградації навколишнього природного середовища до 2010 р. досягли таких значень: 85% території країни забруднено, 18% – уражено ерозією, на 17% земель почалися процеси підтоплення, близько 20% земель забруднено важкими металами. Спостерігається значне нагромадження відходів виробництва – 25 млрд. т на території у 160 тис. га, яка щороку збільшується в середньому на 4 тис. га. Зростає забруднення водоймищ, ґрунтових вод. Тільки у результаті Чорнобильської аварії забруднено 12 областей; загальна площа земель, забруднених радіонуклідами, становить більше 10%. У цілому лише 1 з кожних 10 га сільськогосподарських угідь має задовільний екологічний стан [1]. Отже, в Україні спостерігається екологічна криза, яка руйнує традиційну систему життєзабезпечення нації та є однією з головних причин неминучої деградації українського суспільства.

#### Огляд останніх досліджень і публікацій

Дослідженням питань співвідношення інтересів економіки та екології займалися А. Гор, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.А. Лук'яніхін, Л. Мак-

симів, Л.Г. Мельник, Дж.М. Майер, Н.В. Маслов, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, С.А. Подолінський, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, А. Філіпченко, В.О. Шевчук.

*Мета дослідження.* Вважаємо за доцільне дослідити взаємозв'язок економіки, в т.ч. бухгалтерського обліку, та екології в ретроспективі та за сучасних умов, а також розкрити та проаналізувати протиріччя між зазначеними науками, з метою визначення шляхів їх подолання.

#### Викладення основного матеріалу

Сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які призводять до деструктивних тенденцій у еколого-економічному розвитку. Основні економічні показники, що визначають рівень національного багатства країни, не враховують екологічних факторів і тому викривляють реальний стан господарювання країни щодо її впливу на навколишнє природне середовище (НПС). Вищевикладене вимагає максимального поєднання інтересів економіки та екології з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку економіки країн (рис. 1).



Рис. 1. Напрями екологізації економіки

Сформований протягом тривалого періоду підхід, згідно з яким природні ресурси є даром природи людині, перешкоджає вирішенню проблем, пов'язаних з екологічними наслідками суспільно-економічної діяльності. Як наслідок, утворилося споживацьке ставлення людини до природи. Визначальною причиною такого стану є процес індивідуалізації людини, який спричиняє прагнення до її самовикремлення з НПС.

Шляхом анкетування 29 вчених-економістів з України, Республіки Білорусь, Російської Федерації, Республіки Болгарія, Чехії встановлено, що 76% з них вважають, що за допомогою економіч-

ного інструментарію можна вирішити екологічні проблеми країни та світу в цілому (рис. 2). 85% вчених дієвим засобом для цього вважають ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання.

Результати дослідження вітчизняних підприємств свідчать про їх низьку зацікавленість у реалізації соціальних програм (табл. 1). Значна частка керівників суб'єктів господарювання (31,6%), погоджуються з тим, що вирішувати екологічні проблеми повинна держава. Бізнес не ставить за мету вирішення екологічних проблем у зв'язку з недостатньою розвиненістю економіки України.

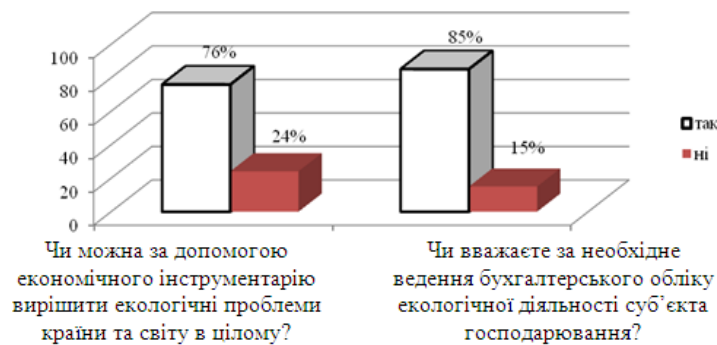


Рис. 2. Результати анкетування вчених-економістів країн світу

Таблиця 1. Результати опитування керівництва підприємств України щодо ролі бізнесу у вирішенні соціальних проблем (питома вага підприємств, %)

Варіанти відповіді	Форми власності				Всього
	державна	приватна (один власник)	приватна (декілька власників)	акціонерні товариства	
Швидше погоджуюсь	8,7	36,8	25,6	28,0	31,6
Швидше не погоджуюсь	4,2	21,1	23,8	16,2	20,9
Цілком згоден	5,5	15,5	25,7	18,3	18,6
Невпевнений	25,2	14,9	16,5	29,6	17,2
Цілком не згоден	56,4	11,6	8,4	8,0	11,8

Розповсюдження в економічній теорії принципу раціональності сприяло закріпленню в господарській практиці прагнення до максимізації прибутку, який нівелює участь власника та системи управління підприємства у збереженні довкілля (табл. 2). Цим пояснюється відсутність запитів на інформацію щодо екологічної

діяльності. На питання «Чи зустрічалися у Вашій професійній практиці підприємства, які ведуть облік екологічної діяльності?» тільки один з 15 опитаних аудиторів відповів «так», що склало 7% від загальної кількості, але лише в частині бухгалтерського відображення екологічних активів.

Таблиця 2. Результати анкетування практикуючих аудиторів Житомирської області (2009 р.)

№ з/п	Питання	Кількість відповідей		Аргументування відповіді (кількість відповідей)		Разом
		так	ні	так	ні	
1	Чи зустрічалися у Вашій професійній практиці підприємства, які ведуть облік екологічної діяльності?	1	14	в частині обліку екологічних активів (1)	–	15
2	Чи вважаєте за необхідне ведення обліку екологічної діяльності підприємствами України?	8	7	необхідно обліковувати загрози довкіллю (1)	немає розроблених стандартів щодо обліку екологічної діяльності (1)	15

Щодо необхідності ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємствами України 54% респондентів вважають необхідним обліковувати загрози довкіллю з боку суб'єктів господарювання. Одним з аргументів респондентів, які виступили проти, було те, що в Україні відсутні розроблені стандарти з бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Шляхом опитування вчених країн світу встановлено, що одним з важливих шляхів подолання суперечностей між інтересами власників капіталу та охороною НПС є формування екологічної культури нації (рис. 3).

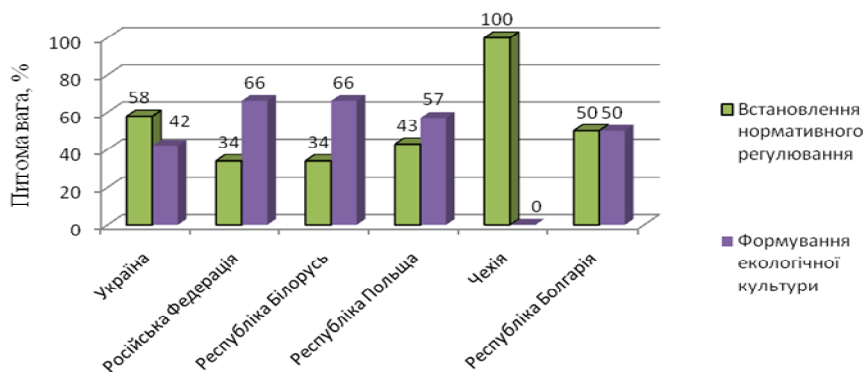


Рис. 3. Структура відповідей вчених на питання «Які Ви бачите шляхи подолання суперечностей між інтересами власників капіталу та охороною навколишнього природного середовища?»

66% вчених як Російської Федерації так і Республіки Білорусь, а також 57% вчених Республіки Польща та 50% вчених Республіки Болгарія вважають, що за допомогою формування екологічної культури суспільства можна забезпечити збереження НПС власниками капіталу. 100% респондентів Чехії та 58% респондентів України вважають більш дієвим засобом зацікавлення власників капіталу у збереженні НПС нормативне регулювання. Така ситуація зумовлена особливостями менталітетів націй.

Вченими України зазначено, що одним із варіантів стимулювання власників капіталу до охорони НПС є розкриття інформації про соціальну та екологічну сторони бізнесу у фінансовій звітності підприємства; вчені з Білорусі запропонували стимулювання за допомогою економічних методів.

Отже, змінити відношення суб'єктів господарювання до НПС можна через:

- 1) застосування жорсткого державного регулювання екологічної діяльності;
- 2) створення попиту на екологічно чисту продукцію;
- 3) формування екологічної свідомості суспільства.

Розвиток економіки й стан екології мають тісні взаємозв'язки. Екологія є міждисциплінарною наукою, проблеми якої набувають глобального характеру. Актуалізація питання забезпечення механізму формування та використання екологічних показників на рівні держави вимагає побудови на рівні підприємств (які є основними забруднювачами НПС та споживачами природних ресурсів) ефективної системи господарювання. Поняття «екологічна діяльність», що при цьому виникає, повинно розглядатися як система господарювання, яка базується на концепції стійкого розвитку, що динамічно включається до існуючої екосистеми, не порушуючи її гармонійного функціонування, поєднуючи у собі особливості економічної та екологічної наук.

Виокремлення бухгалтерського обліку екологічної діяльності відбувалося природним шляхом

під дією усвідомлення суспільством глобальної екологічної загрози у такі етапи (табл. 3).

У нинішніх умовах домінанта виживання провокує людство до впровадження заходів сприяння раціональному, далекоглядному природокористуванню. Це неможливо реалізувати без побудови на рівні підприємств ефективної системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності.

Основні передумови ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності такі:

- операції, пов'язані з екологічною діяльністю суб'єкта господарювання, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку;
- кредиторам та інвесторам необхідно володіти інформацією про екологічну діяльність суб'єкта господарювання для прийняття рішень про співпрацю з ним;
- підприємства можуть мати переваги у конкурентній боротьбі за покупців, якщо можуть довести, що їх товари та послуги кращі з екологічної точки зору;
- бухгалтерський облік екологічної діяльності є засобом досягнення стійкого розвитку економіки держави.

Відображення в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання операцій, пов'язаних з його екологічною діяльністю, дозволить формувати інформацію для налагодження екологічного управління підприємством і оприлюднення її з метою інформування громадськості про результати такої діяльності, що є одним з факторів формування ділового іміджу підприємства.

Враховуючи сукупність негативних впливів на природно-ресурсний потенціал, постає питання про можливість розробки та здійснення екологічної політики у сфері використання природних ресурсів, яка б дозволила ухвалювати рішення з урахуванням інтересів майбутніх поколінь. Виконання такого завдання можливе через запровадження концепції стійкого розвитку, одним із засобів реалізації якої є функціонування бухгалтерського обліку як інформаційної системи (рис. 4).

Таблиця 3. Характеристика епох розвитку суспільства щодо його екологічного спрямування

Епоха	Соціальна характеристика епохи	Наявність обліку екологічної діяльності
1. Традиційне суспільство	Охорона природи та середовища проживання ігнорується, тенденція до максимального демографічного росту, який обмежено дефіцитом їжі та хворобами. Домінанта прогонування	Відсутність обліку будь-яких екологічних факторів діяльності
2. Перехідне суспільство	Декларується охорона природи і середовища проживання, але здійснюється частково. Максимальне демографічне зростання, яке підтримується соціально-економічними механізмами та медициною. Домінанта економіки	Виникнення обліку природних ресурсів та, відповідно, проблем щодо їх оцінки
3. Постіндустріальне суспільство	Охорона природи і середовища проживання з технологічними та економічними обмеженнями. Стимулювання демографічного зростання декларується, але не здійснюється (в розвинутих країнах здійснюється автоматично). Домінанта економіки з екологічними обмеженнями	Розробка основних положень обліку екологічної діяльності
4. Інформаційне суспільство	Пріоритет охорони природи і середовища проживання. Демографічні процеси підпорядковані меті підвищення якості життя людини. Домінанта виживання	Формування системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності

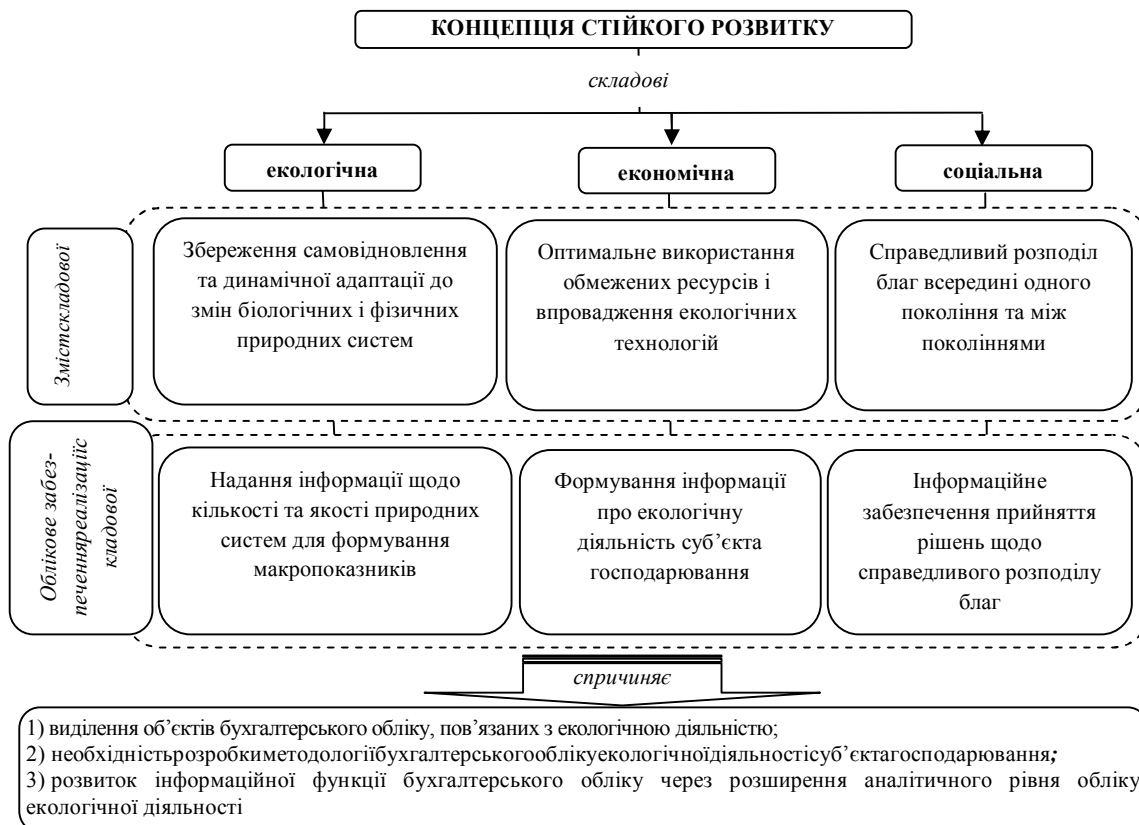


Рис. 4. Реалізація складових концепції стійкого розвитку через систему бухгалтерського обліку

Нерозвиненість наукових досліджень у сфері еколого-облікових проблем спричиняє ігнорування ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні реалізації положень концепції стійкого розвитку економіки. Поступове збільшення кількості досліджень у сфері економіки у зв'язку з екологією з початку ХХ ст. зумовлено наростанням екологічних загроз.

Після доповіді Г.Х. Брундтланд у 1987 р. в більшості публікацій використовується поняття «sustainable development», яке перекладають на українську мову як «сталий розвиток» або «стійкий розвиток». Словосполучення «сталий розвиток» є суперечливим, адже поняття «сталий» та «розвиток» є антонімами. Поняття «стійкий роз-

виток» у значенні розвитку з приблизно постійною величиною приросту є більш прийнятним.

Для забезпечення економічного розвитку країни з урахуванням екологічних факторів сформовано науково обґрунтовану основу розвитку теоретичних і методологічних засад бухгалтерського обліку, що зумовлено розширенням складу його об'єктів і вимог до оприлюднення інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання як одного з імпульсів розвитку екологічної свідомості суспільства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Споживацьке ставлення людини до засобів навколишнього природного середовища стало одним з факторів формування екологічної кризи.

Розроблена Конференцією ООН з навколишнього середовища і розвитку (Ріо-де-Жанейро, 1992 р.) концепція стійкого розвитку не набула реалізації через неготовність науки та відсутність суспільної екологічної свідомості. В межах інтеграції наук на екологічному підґрунті в економіці підприємства запропоновано виділяти екологічну діяльність (система господарювання, яка базується на концепції стійкого розвитку, що динамічно включається до існуючої екосистеми, не порушуючи її гармонійного функціонування), що надає можливість створити систему мікро- та макроекономічного управління антропогенним впливом на навколишнє природне середовище.

### Список літератури:

1. Лисенко Ю. Екологічний підхід до управління підприємством: проблеми і перспективи / Ю. Лисенко, А. Садеков // Економіка України. – 2003. – № 5. – С. 33-40.
2. Медоуз Д. Пределы роста. 30 лет спустя / Д. Медоуз, Й. Рандерс, Д. Медоуз; [пер. с англ.]. – М.: ИКЦ «Академкнига», 2007. – 342 с.
3. Муравных А.И. Всеобщее управление экологической безопасностью / А.И. Муравных // Экономика природопользования. – 2007. – № 1. – С. 14.
4. World Scientists' Warning to Humanity. – Cambridge: Union of Concerned Scientists, 1992.

Надано до редакції 5.05.2012

Замула Ірина Валеріївна/ Irina V. Zamula  
Irina-Zamula@yandex.ru

### *Посилання на статтю / Reference a Journal Article:*

*Економ-теоретичні передумови бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства [Електронний ресурс] / І.В. Замула // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 147-152. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>*