

УДК 657.1.012

Проблеми вартісного виміру процесів природокористування в економічній теорії та бухгалтерському обліку

Ганусич В.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Шевєря Я.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

У статті розкрито проблеми вартісного виразу процесів природокористування. Природні ресурси споживаються практично безкоштовно, їх вартість нікому не відшкодовується, хоча важко переоцінити їх цінність для господарської діяльності та забезпечення життєдіяльності людини. Включення екологічного фактору виробництва у загальну концепцію кругообігу капіталу дозволить повноцінно управляти використанням природних ресурсів, зменшувати негативний вплив господарської діяльності на оточуюче середовище. Розробка екологічного обліку та екологічного контролю діяльності підприємства розглядається як важлива складова інформаційної підтримки концепції сталого розвитку.

Ключові слова: фактори виробництва, земля, екологічний фактор виробництва, екологічний облік, сталий розвиток.

Ганусич В.А., Шевєря Я.В. ПРОБЛЕМЫ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ ПРОЦЕССОВ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В статье раскрыты проблемы стоимостного измерения процессов природопользования. Природные ресурсы потребляются практически бесплатно, их стоимость никому не возмещается, хотя сложно переоценить их ценность для хозяйственной деятельности и обеспечения жизнедеятельности человека. Включение экологического фактора производства в общую концепцию кругооборота капитала позволит полноценно управлять использованием природных ресурсов, уменьшить негативное влияние хозяйственной деятельности на окружающую среду. Разработка экологического учета и экологического контроля деятельности предприятия рассматривается как важная составляющая информационной поддержки концепции устойчивого развития.

Ключевые слова: факторы производства, земля, экологический фактор производства, экологический учет, устойчивое развитие.

Hanusych V.A., Sheveria Ya.V. PROBLEMS OF COST MEASUREMENT OF NATURE MANAGEMENT PROCESSES IN ECONOMIC THEORY AND ACCOUNTING

The article reveals issues of cost measurement of nature management processes. Natural resources are consumed almost free of charge, their cost is not reimbursed to anyone, although it is difficult to overestimate their value for economic activity and human life support. The inclusion of the environmental factor of production in the overall concept of the capital circulation will allow fully controlling the use of natural resources, reducing the negative impact of economic activity on the environment. The development of environmental accounting and environmental monitoring of the enterprise activities is considered as an important component of information support for the concept of sustainable development.

Keywords: factors of production, land, environmental factor of production, environmental accounting, sustainable development.

Постановка проблеми. Природні ресурси відіграють неабияку роль у забезпеченні процесів виробництва продукції та її транспортуванні, при цьому утворюється велика кількість відходів і забруднюючих речовин, які попадають у навколишнє середовище. Прогресуючі темпи споживання природних багатств призводять до руйнівних екологічних наслідків та при-

родних катаклізмів. Від чистоти навколишнього середовища залежить якість життя людей, а достатній обсяг природних ресурсів є запорукою для можливості розвитку наступних поколінь. Для дотримання балансу між нагальними економічними інтересами та збереженням екологічної рівноваги розроблено концепцію сталого розвитку. Її реалізація потребує спільної

праці науковців у природничих, технічних, технологічних та гуманітарних науках. Але багато зусиль зводиться нанівець недооцінкою важливості екологічних процесів економічними науками. Згідно сучасних підходів до оцінки факторів виробництва, природні ресурси є практично безкоштовними, оскільки їх вартість нікому не відшкодовується. Ці стереотипи поступово ламаються активним впровадженням у науку і практику екологічного обліку, який покликаний акумулювати інформацію про споживання природних ресурсів та розміщення відходів, вплив господарської діяльності на збереження екологічної рівноваги. Ці дані мають задовольняти інформаційні потреби процесу управління сталим розвитком.

Аналіз останніх досліджень. Над проблемою вартісного вираження процесу природокористування в економіці в цілому та, зокрема, в бухгалтерському обліку в останні десятиріччя працюють вчені: P. Bartelmus, R. Costanza, H. Daly, P. Leinster, P. Ekins, K-G. Mäler, S. Aniyar, Å. Jansson, B. Fisher, R. Turner, P. Morling, Й.Я. Даньків, І.В. Замула, П.О. Куцик, В.Ф. Максимова, Р.В. Кузіна, О.О. Нестеренко, В.К. Макарович, О.І. Гриценко, В.М. Жук, В.О. Шевчук, Х. Скоп та ін. Без її розв'язку не можливо знайти ефективні важелі раціонального природокористування та контролювати процес порушення екологічної рівноваги.

В сучасній економічній літературі багато прогресивних ідей, які стосуються впровадження екологічних показників як у систему національних рахунків на загальнодержавному рівні, так і в управлінську та фінансову звітність на рівні суб'єктів господарювання. Для їх повноцінного застосування важливо переосмислити ту роль, яку відіграють природні ресурси в економіці. У зв'язку з цим, суттєвої трансформації вимагають підходи до відображення в обліку процесів природокористування, визначення орієнтирів еколого-економічного спрямування для інформаційного забезпечення сталого розвитку.

Формулювання цілей статті. Для розв'язку вищезазначених проблем у статті поставлено наступні завдання: відобразити важливу роль екологічних процесів у кругообігу капіталу; розглянути екологію як фактор виробництва; визначити місце екологічної складової в обліковому забезпеченні концепції сталого розвитку; визначення структурних компонентів екологічної складової облікового забезпечення процесу сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу. Функція грошей як міри вартості дозволяє здійснити

кількісний вираз усіх економічних процесів і явищ на всіх стадіях суспільного відтворення. Якщо використання природних ресурсів не знаходить вартісного виразу, то автоматично випадає з аналізу процесу суспільного відтворення як базової економічної категорії, яка дозволяє з'ясувати механізм відновлення матеріально-речових факторів виробництва. Серед факторів виробництва, які виділяє сучасна політична економія (земля, капітал, праця, підприємницький талант, інформація), земля переважно розглядається як не відновлювальний фактор.

Під землею як фактором виробництва розуміють природні блага, що забезпечують процес виробництва. До такого фактору відносяться наступні елементи природи: сільськогосподарські землі; ліси; води океанів і морів, озер, річок, а також підземні води; хімічні елементи земної кори, іменовані корисними копалинами; атмосфера, атмосферні і природно-кліматичні явища і процеси; космічні явища і процеси; простір Землі як місце розміщення речових елементів економіки, а також навколосезонний простір [1].

Земля в цій сукупності факторів розглядається як основоположний фактор виробництва, що має ряд специфічних ознак:

1. Земля є кількісно обмеженим фактором виробництва. Площа землі чітко обмежена поверхнею суші нашої планети і становить лише 29% від загальної площі.

2. Земля є не відтворюваним фактором виробництва. Це дар природи й у разі втрати тієї чи іншої частини природного багатства його практично неможливо штучно відтворити.

3. Земля на відміну від інших факторів виробництва, є фізично непереміщуваним фактором виробництва, що суттєво обмежує можливості вибору профілю сільськогосподарського виробництва для суб'єктів господарювання.

4. Земля як фактор виробництва при належному її використанні на основі досягнення науково-технічного прогресу та агротехніки має здатність не зношуватися фізично та не старіти морально;

5. Земля широко використовується і в несільськогосподарському виробництві як територія для розташування виробничих будівель, розміщення транспортних та інших комунікацій, добування корисних копалин та ін. [2, с. 123]

Отже, земля як фактор, який уособлює ресурси природного походження, з одного боку визнається політичною економією. З дру-

гого ж, недооцінюється, практично визначається як безкоштовно отриманий ресурс, який потребує лише витрат на видобуток та використання. Такий підхід і сприяв становленню споживацького відношення до природних ресурсів, недооцінки їх обмеженості та реально високої цінності для людства.

І. В. Замула відмічає, що сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які призводять до деструктивних тенденцій у еколого-економічному розвитку [6, с. 148].

На відсутності грошової оцінки наявних природних ресурсів наголошують і В. С. Лень, О. М. Колівешко. Некономічна інформація в екологічному обліку, на їх думку, охоплює насамперед геологічну інформацію про наявність природних ресурсів, можливості їх використання в господарській діяльності, а також інформацію про якісний стан природного середовища. Ця інформація відображається в натуральних, якісних та географічних (місце розташування) вимірниках. Лише частину некономічної інформації можна оцінити у грошовому вимірнику та використати для економічних розрахунків [6, с. 227-228].

В загальноприйнятій теорії кругообігу капіталу такий фактор виробництва як земля вже зовсім відсутній. У класичну формулу товарообігу (Гроші – Товар – Гроші) не включають дію факторів виробництва природного походження, які отримані без додаткових затрат, але створюють необхідні умови для виробничого процесу, а також процесів розподілу та споживання.

Безумовно, природні ресурси залучені у кругообіг капіталу, без них цей процес був би неможливим. Більш прогресивним є підхід теоретиків, які включають у перелік факторів виробництва екологію.

В. Базилевич визначає екологічний фактор як систему спеціалізованих видів трудової діяльності та витрат, спрямованих на раціональне використання природних ресурсів, охорону навколишнього середовища, а також його відтворення [2, с. 125]. Він відзначає, що екологічний фактор в сучасних умовах набуває все більшого значення як на мікро-, так і на макрорівні.

На мікроекономічному рівні екологічний фактор може або здешевлювати випуск конкретної продукції, або навпаки, значно збільшувати витрати виробництва. Практика господарювання показала, що впровадження дорогих за вартістю, але економічно спожива-

ючих вихідну сировину та природозаощаджуючих новітніх технологій, є економічно вигіднішим за всіма параметрами, ніж витрати підприємства на очищення та утилізацію відходів, що утворюються на кінцевій стадії виробничого процесу.

На макроекономічному рівні стало очевидним, що зростання суспільних екологічних витрат справляє суттєвий вплив на динаміку окремих показників господарської діяльності держави – продуктивність суспільної праці, обсяги ВВП та національного доходу [3, с. 125-126].

Включення у систему обліку і звітності інформації щодо використання природного капіталу важливо для організації процесу управління його використанням як повноцінним фактором виробництва.

Потребує розробки процедура верифікації цих даних, на важливості якої наголошує В.К. Макарович [4, с. 21].

В наукових публікаціях з бухгалтерського обліку в останні роки розгорнулася полеміка щодо доцільності застосування терміну «екологічний облік» по відношенню до суб'єктів господарювання. Але, в той же час, одноставною є думка про те, що виклики сьогодення змушують докорінно змінити не тільки відношення людини до навколишнього середовища, а й трансформувати облікові процедури таким чином, щоб повноцінно забезпечувати процес управління даними про вплив господарської діяльності на стан природних ресурсів та екологічний баланс.

Питання існування екологічного обліку як окремого виду піддається сумніву деякими вітчизняними вченими. Зокрема Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк та П.Ю. Остап'юк зазначають: «Як немає окремого обліку церковного, монастирського і ще якогось, так і немає екологічного. Тим більше, ніяк неможна ставити його в один ряд з видами господарського обліку: оперативно-технічним, це зовсім не скромно, якщо не більше» [5, с. 447]. В той же час автори підкреслюють, що екологічна діяльність повинна бути включена в систему бухгалтерського обліку, аудиту і контролю шляхом введення відповідних рахунків для обліку екологічних витрат. Це дозволить керівництву підприємства отримати необхідну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень щодо його екологічного стану та діяльності [5, с. 447-448].

На думку О.І. Гриценко, екологізація є надзвичайно важливим напрямом розвитку

бухгалтерського обліку, що дасть змогу своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення стосовно повного врахування ступеню впливу діяльності суб'єктів господарювання на навколишнє середовище [7, с. 680].

Для комплексного вирішення питань побудови екологічного обліку та екологічного контролю діяльності підприємства необхідно визначити їх місце у системі інформаційного забезпечення процесу управління. Серед сучасних цілей управління виділяється мета – підтримання концепції сталого розвитку, яка прийнята спеціальною комісією ООН і передбачає задоволення сучасних потреб людства без шкоди для задоволення потреб майбутніх поколінь. Концепція сталого розвитку включає три складові: економічну, соціальну та екологічну. Відповідно, інформація, яка формується у складі системи бухгалтерського обліку має відображати ці три ключові аспекти діяльності людини. Наразі, домінує економічна складова. Впровадження екологічного аспекту в систему бухгалтерського обліку вимагає з'ясування його місця і мети.

Для органічного поєднання в обліку економічного та екологічного ефектів необхідно враховувати в обліку господарських процесів їх економічну та екологічну складову. Складність відображення екологічної складової полягає в тому, що природні ресурси споживаються практично безкоштовно (їх вартість нікому не відшкодовується). Отже, зміни в природному середовищі та природних ресурсах, викликані господарською діяльністю, не піддаються оцінці та в обліку не відображаються. Це суперечить важливому принципу бухгалтерського обліку – повного висвітлення, який передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій.

Для повноцінного впровадження екологічної складової необхідно значно розширити коло об'єктів обліку, методів та процедур. Екологічна складова облікового забезпечення процесу сталого розвитку має включати два структурні компоненти:

– об'єктивне відображення використання відновлюваних та не відновлюваних природних ресурсів як повноцінних об'єктів обліку;

– відображення впливу господарської діяльності на екологію, при цьому обліку мають підлягати як процеси забруднення та іншого негативного впливу на навколишнє середовище, так і природоохоронні заходи, які проводить підприємство.

Потрібна переорієнтація облікових механізмів із споживацького підходу на ресурсозберігаючий, екологічний підхід. Основна мета підприємницької діяльності – отримання прибутку, в повній мірі може бути реалізована лише тоді, коли підприємство раціонально розпоряджається природними ресурсами. Тоді прибуток можна отримати не тільки у короткочасній перспективі, а й забезпечити стійкий розвиток на довготривалу перспективу.

Висновки. Реальні процеси реформування бухгалтерського обліку лишаються осторонь підтримання концепції сталого розвитку. Передусім, це можна пов'язати з недосконалою методологічною базою. Зокрема облікові процедури, що стосуються природокористування та природоохоронних заходів, які розробляються вітчизняними та зарубіжними вченими наразі розрізнені та не мають спільного теоретичного підґрунтя. Визначення чітких орієнтирів розвитку екологічного обліку дозволить створити потужну повноцінну інформаційну базу управління сталим розвитком.

Без конкретної грошової оцінки екологічних активів, екологічних процесів та екологічних зобов'язань не можливо отримати відповідну релевантну інформацію. В якості нових об'єктів обліку, вони мають знайти відображення у системі інтегрованої звітності. Хоча відновлення екологічної рівноваги лише опосередковано впливає на процес і умови виробництва, воно має стати важливою метою господарської діяльності людини.

Метою запровадження екологічної складової облікового забезпечення процесу сталого розвитку є повне та об'єктивне відображення позитивного і негативного впливу господарської діяльності людини на зміни у кількісному та якісному складі природних ресурсів, забруднення навколишнього середовища, порушення екологічного балансу, а також відображення процесів раціонального природокористування та проведення природоохоронних заходів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Седов В.В. Экономическая теория: В 2 ч. Ч. 1. Введение в экономическую теорию: Учеб. пособие / Челябин. гос. ун-т. Челябинск, 2002. 115 с.
2. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. 7-ме вид., стер. К.: Знання-Прес, 2008. 719 с.

3. Мочерний С.В. Економічна теорія: підручник / С.В. Мочерний, М.В. Довбенко. К. : «Академія», 2004. 856 с.
4. Макарович В.К. Верифікація показників інтегрованої звітності / В.К. Макарович // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. 468 с. С. 319-322.
5. Даньків Й.Я. Облік витрат в промисловості на охорону навколишнього середовища та покращення техноекологічної ситуації/ Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк, П.Ю. Остап'юк // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ужгород, 2016. Випуск 1 (47). С. 446-450.
6. Замула І.В. Економ-теоретичні передумови бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства [Електронний ресурс] / І.В. Замула // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2012. № 2 (3). С. 147-152. URL: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>
7. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О.І. Гриценко // Економіка і суспільство. Мукачівський державний технологічний університет. 2016. № 2. С. 678-683.
8. Лень В.С. Екологічний облік: поняття та зміст / В.С. Лень, О.М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 2 (74). С. 223-229.

REFERENCES:

1. Sedov V.V. (2002) *Ekonomicheskaya teoriya: V 2 ch. Ch. 1. Vvedenie v ekonomicheskuyu teoriyu* [Economic theory: in two parts. Part One: Introduction to Economic Theory]. Chelyabinsk: Chelyabinsk State University. (in Russian)
2. Bazilevich V.D. (ed.) (2008) *Ekonomichna teoriya: Politekonomija* [Economic Theory: Political Economy]. Kyiv: Znannya-Pres. (in Ukrainian)
3. Mochernyj S.V., Dovbenko M. V. (2004) *Ekonomichna teoriya* [Economic Theory]. Kyiv: "Akademija". (in Ukrainian)
4. Makarovych V.K. (2017) *Veryfikacija pokaznykiv integhrovanoji zvitnosti* [Verification of Integrated Reporting Indicators] Proceedings of the Accounting, analysis, audit and taxation in the conditions of globalization of the economy: First International Scientific and Practical Internet Conference (Ukraine, Uzhgorod, April 21, 2017), Uzhgorod: UzhNU "Ghoverla", pp. 319-322.
5. Danjkiv J.Ja., Ostap'juk M.Ja., Ostap'juk P.Ju. (2016) *Oblik vytrat v promyslovosti na okhoronu navkolyshnjogho seredovyshha ta pokrashhennja tekhnnoekologhichnoji sytuaciji* [Accounting for industry expenses on environmental protection and improvement of the technical and ecological situation]. Scientific Journal of Uzhgorod University. Series: Economy, vol. 1, no. 47, pp. 446-450.
6. Zamula I.V. (2012) *Ekonom-teoretychni peredumovy bukghaltersjkogho obliku ekologhichnoji dijajlnosti pidpryjemstva* [Economical and theoretical background for the accounting of environmental activities of the enterprise]. *Ekonomika: realiji chasu. Naukovyj zhurnal* [Economy: Realities of time. Scientific Journal] (electronic journal), vol. 2, no. 3, pp. 147-152. Available at: <http://www.economics.opu.ua/n3.html> (accessed 22 May 2018)
7. Ghrycenko O.I. (2016) *Ekologhichnyj oblik: vyznachennja perspektyv ta osnovnykh zasad uprovadzhenja* [Environmental accounting: definition of the prospects and main principles of implementation]. *Economy and Society. Mukachevo State Technological University.*, no. 2, pp. 678-683.
8. Lenj V. S., Koliveshko O. M. (2014) *Ekologhichnyj oblik: ponjattja ta zmist* [Environmental accounting: concept and content]. *Journal of Chernihiv State Technological University. Series: Economic Sciences*, vol. 2, no. 74, pp. 223-229.