

облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–38. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629. 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 (МСБОДС 23) – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти). 6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України 10.12.99 № 114. 7. Позняковська Н.М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвип. 29 (ч. 1). – 2010. – С. 59–65. 8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. 9. Словник інішомовних слів // за ред. акад. АН УРСР О. С. Мельничука / вид. друге, випр. і доп. – К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії, 1985. – 966 с. 10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособ. для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 11. GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is—and Should Be—Different / GASB - governmental accounting standards board. 12. Salvatore Schiavo-Campo, Daniel Tommasi Managing Government Expenditure. – 1999. – 531 p.

УДК 005.52:502(075.8)

А.И. Белоусов¹, Е.М. Кожушко²

ФГБОУ ВПО «Ставропольский государственный университет»,

¹кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,

²кафедра экономической теории

СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО УЧЕТА

© Белоусов А. И., Кожушко Е. М., 2012

Розглянуто питання еволюції бухгалтерського екологічного обліку, що відображають як національні, так і загальносвітові тенденції. Нині необхідний інтегрований підхід, що підвищує якість екологічного обліку, зокрема мікроекономічної складової. Запропоновано модифіковану методику оцінки ефективності бізнес-процесів в природокористуванні на основі кривих поведінки витрат, доходу та обсягу природних ресурсів, що дає змогу пов'язати ефективність з критеріями сталого розвитку, основаними на збільшенні сукупного капіталу.

The questions of the evolution of environmental accounting, bookkeeping, reflecting both national and global trends. Currently, an integrated approach that ensures quality of environmental accounting, including the micro-economic component. We propose a modified method of estimating the efficiency of business processes in environmental management, based on the behavior of the curves of costs, income and the amount of natural resources, which can be linked to the performance criteria of sustainable development based on the increment of aggregate capital.

Постановка проблеми. Несмотря на достаточно длительный период формирования бухгалтерского экологического учета, многие аспекты этого процесса продолжают носить дискуссионный, а зачастую противоречивый характер. В настоящее время существует множество научных школ, разрабатывающих и предлагающих различные модели учета окружающей среды. В рамках обобщения и классификаций таких подходов можно, пожалуй, выделить четыре основные международные школы.

Анализ исследований и публикаций. Наиболее полно учет окружающей среды осуществляется голландской учетно-экологической школой, где возможен выход на исчисление определенных глобальных результатов, не говоря уже о микроэкономическом уровне. Еще в начале девяностых годов XX века группа ученых (Р. Хьютинг П. Бот, де Бер) [7] разработала специальную методологию исчисления устойчивого национального дохода. Ее основу составляет положение о необходимости разработки лимитов по всем природным функциям, которые необходимо соблюдать с целью сохранения устойчивости, а также определение стоимости восстановительных и результивационных работ по восстановлению указанных природных функций.

Цели статьи. Исследовать основные преимущества данной методологии, которые предполагают получение более или менее целостных оценок о движении природных активов преимущественно на национальном уровне, а также ряда вспомогательных расчетных данных. Проанализировать преобладание в методологии экологических активов и уровень использования инструментов балансовых обобщений.

Выклад основного материала. Более ориентированными на собственно воспроизводственные особенности бизнеса являются эколого-экономические решения, которые предлагают представители швейцарской школы. Здесь принципиальное значение имеют методы оценки тех или иных экологических составляющих. С их помощью обобщаются результаты учета состояния окружающей среды. Вместе с тем, внутри швейцарской школы наблюдаются и существенные отличия, приводящие к появлению трех различных методологических составляющих в рамках указанного периода. Одна группа исследователей считает правильным осуществлять оценку загрязнений или потребления исчерпываемых ресурсов с помощью экобаллов, которые отражают уровень вредности загрязнения природы или уникальность потребленных исчерпываемых ресурсов. Ряд теоретиков учета и анализа, опираясь на законы энтропии, суммируют общий объем потребления энергии и загрязнения, которые появляются в конце, как увеличение энтропии при помощи единиц потребления солнечной энергии. Еще один подход предполагает использование таких категорий, как «единицы поверхности» и «экологический отпечаток». Посредством анализа «экологического отпечатка» происходит сравнение потенциальных особенностей аграрного производства и других отходов единицы соответственно с реальным потреблением единицы. Вместе с тем и голландские и швейцарские экологические ученые школы опираются на существование предметов, т.е. своеобразных стандартов мест, отдельных поверхностей, энергии, которые нельзя превышать.

Особняком стоит североамериканская учетная школа. Одной из ее важнейших черт является стремление в максимальной степени в качестве оценочных параметров использовать рыночные цены, а также слабое внимание процедурам лимитирования (нормирования). Опираясь на труды К. Кобба, Т. Хампида и Дж Рове [2], делаются регулярные попытки по корректировке ВВП нации с целью привлечь во внимание экологическую и человеческую деградации, которые не принимаются во внимание в рамках традиционных экономических воззрений. К наиболее значимым деградациям экологического характера обычно относятся ущербы, связанные с загрязнением водных ресурсов, нерациональное использование земель, уменьшение площади лесов. Именно определение ущерба, его исчисление и оценка лежит в основе экологического учета и анализа. Считается, что размеры ущерба имеют очень жесткую, почти пропорциональную зависимость от объема образования и выброса вредных веществ, которые, в свою очередь, увязываются с динамикой рыночного ценообразования или стоимости восстановления. Частично такое влияние испытывает и социальная сфера, что выражается в увеличении разрыва в доходах и росте безработицы, уменьшении свободного времени, бытовых и транспортных осложнениях. Используя потоки, американская школа многое делает для интеграции природного, финансово-экономического и социального капитала в единые показатели. Правда, при этом возникают сложности в определении величины средств, необходимых для сохранения каждого вида капитала в отдельности.

Следует выделить и так называемую традиционную школу. Здесь практически не отражаются в учете изменения в окружающей среде. Правда, некий минимальный уровень взаимодействия

хозяйственных единиц и природной среды здесь все же имеется. Как правило, это выражается в экологически дифференцированном бухгалтерском учете, где отражено влияние природных факторов на структуру баланса и отчета о финансовых результатах [8]. Именно такой подход характерен не только для России, но и для абсолютного большинства государств постсоветского пространства. В числе главных учетных постулатов здесь выдвигается тезис о значимости экологических факторов в оценке финансово-экономической результативности деятельности предприятия. Если влияние экологических факторов признается существенным, то в существующую учетную систему вводится ряд модификаций, связанных с детализацией или даже введением новых счетов, отдельных показателей, аналитических регистров и т.д.

В целом, несмотря на многообразие подходов и литературных источников, связанных с учетно-аналитическими вопросами природопользования, дать однозначную оценку эффективности указанного процесса весьма сложно, и прежде всего из-за продолжающих оставаться проблемными вопросов, раскрывающих сущностные особенности окружающей среды.

Одним из таких проблемных вопросов является изменение компонентов окружающей среды. В основе здесь лежит т.н. ограниченная концепция, в соответствии с которой окружающая природная среда ограничивается совокупностью природных ресурсов, в которых развивается хозяйственная единица. При использовании концепции окружающая среда организации включает в себя не только природу, но и человеческий капитал, что придает учету окружающей среды выраженный общественный характер. Именно рациональное управление всей совокупностью капиталов предполагает и подбор соответствующей системы экологического учета и анализа. Здесь существует два подхода к формированию экономических аспектов анализа взаимосвязи между экономической системой и природной средой: а) позитивный; б) нормативный. Позитивный подход описывает то, что есть, то, что будет в описательном плане. Нормативный же подход, наоборот, концентрирует свои усилия на конкретизации эколого-экономических процессов. Оба подхода полезны. Позитивный подход должен использоваться для описания сервисных потоков и показывать, как они должны отражаться через изменения в системе (в частности, открытие новых производственных процессов), хотя при таком подходе нельзя ответить на вопрос об уровне оптимальности. В этом отношении нормативный подход базируется на максимизации ценностей элементов природной среды, через выбор оптимума между сохранением и использованием элементов природы. Влияние на экосферу, в конечном счете, оценивается с точки зрения их влияния на человека. Именно человек должен находиться в центре внимания общества, при одновременном предположении наличия долговременной связи между экономическим ростом и развитием человека, хотя эти категории и могут развиваться относительно самостоятельно. Развитие человека – это конечная цель, а экономический рост – это лишь средство для достижения данной цели. Мерой такого развития следует считать не изобилие товаров и услуг, а степень насыщения людей материальной и духовной культурой. Рассмотренный подход как раз и составляет основу новой теории роста человечества и моделей, посредством которых определяется воздействие человеческого фактора на темпы роста ВВП. Интересной, в этой связи, представляется концепция Всемирного банка, который рекомендует одинаковый срок службы (25 лет) для оценки всех элементов национального богатства, а ежегодный износ – в размере 4 % годовых. Предложенный срок является весьма условным, поскольку часть капитала выбывает более интенсивно, например вычислительная техника и информационные технологии. К недостаткам указанной концепции следует отнести неучет вклада домашних хозяйств, а также неразработанность ряда методов, позволяющих сбалансировать спрос и предложение на человеческий капитал. В целом же развитие признается устойчивым, если сумма произведенного, природного и человеческого капитала не уменьшается. Непосредственно для оценки уровня эколого-ориентированной устойчивости можно использовать показатель действительной нормы накопления, который определяется в виде отношения суммы прироста трех видов капитала (произведенного, природного, человеческого) к валовому внутреннему продукту. Увеличение инвестиций в произведенный природный и человеческий капитал должно быть больше, чем размер суммарного износа и истощение капитала. Правда, составные части национального богатства

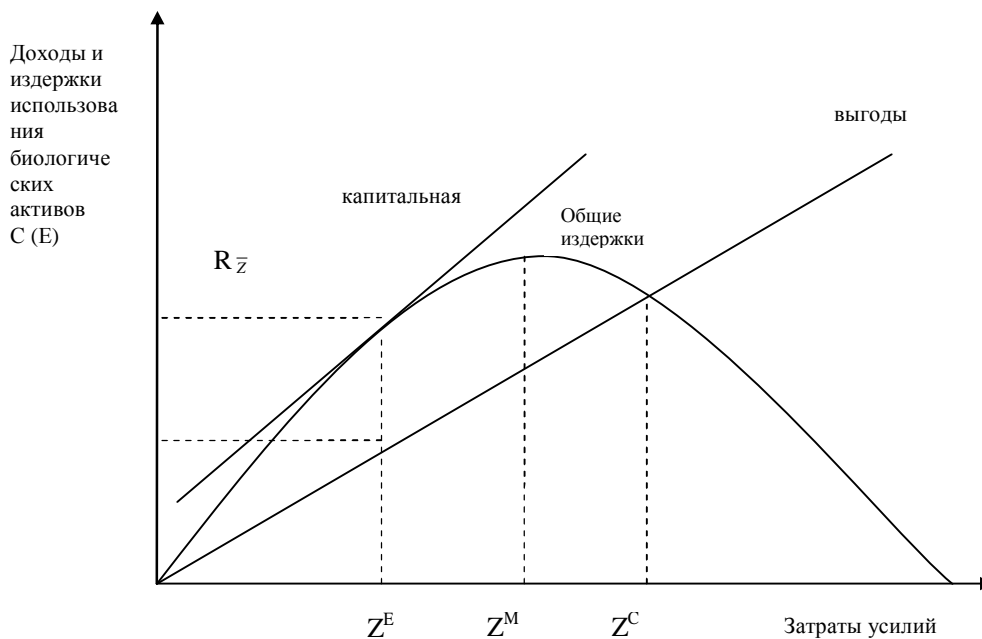
различные эксперты, в том числе и Всемирного банка, оценивают по-разному. До сих пор не разработаны единые принципы состава и оценки природных ресурсов, что осложняет проведение сравнительного анализа и учета значимости отдельных видов таких ресурсов в воспроизводственном процессе, хотя и существуют рекомендации по введению в состав элементов природного капитала пашен, пастбищ, лесов, заповедных территорий и полезных ископаемых по единым принципам оценки на основе мировых или справедливых цен, а также ренты за пользование этими ресурсами в единой валюте. Наиболее привлекательной здесь считается оценка по справедливой стоимости, позволяющей более детально анализировать степень обеспеченности различными видами природных ресурсов и масштабы их использования для различных нужд.

Самой сложной следует признать оценку человеческого капитала, поскольку здесь предлагается суммировать затраты, связанные с использованием интеллектуального потенциала, приобретением квалификации и потребностями человека. Производственный капитал можно отнести к наиболее разработанной в учетных системах категории, хотя и здесь существует огромное многообразие.

Если речь идет об исчерпаемых, но в то же время возобновимых природных ресурсах (земля, биологические активы, лес и т.д.), то при устойчивом потреблении последних уровни затрат и чистые доходы отражаются постоянными во времени. Статистически эффективное распределение устойчивого количества добытого продукта максимизирует постоянный чистый доход. Дальнейшее же увеличение затрат приводит к снижению устойчивости в отдаче возобновимых природных ресурсов, а следовательно, и годовых доходов. Чистый доход рассчитывается в виде разности между доходами (цена умножается на количество) и издержками (предельная постоянная цена единицы усилия умножается на величину всех затрат). Эффективный уровень затрат $Z^Э$ представляет из себя точку Z^E , где вертикальное расстояние между кривыми спроса и доходов максимально (рис. 1).

Поскольку максимального значения уровни достигают в точке Z^M , то последующее увеличение затрат должно приводить к снижению уровня продуктивности возобновимых природных ресурсов, а следовательно, и годовых доходов. Сам же чистый доход определяется в виде разновидности (вертикального расстояния) между доходами и издержками (предельная постоянная цена единицы земля умножается на величину всех затрат). Значения затрат больше, чем Z^E , неэффективны, поскольку добавочные издержки, суммированные с этим уровнем затрат, превышают стоимость полученного продукта. Эффективный уровень усилия (затрат) указывает на то, что предельный доход (графически изображенный кривой общих доходов) равен предельным издержкам (постоянная кривая общих издержек). Затраты больше, чем Z^E , неэффективны, поскольку добавленные издержки суммируются с этими параметрами затрат и превышают величину получаемой продукции. Однако, даже опираясь на поведение затрат и различных сценариев дохода, нельзя дать однозначную характеристику наиболее устойчивых зон продуктивности. Максимально устойчивая продуктивность от эксплуатации природных активов эффективна только тогда, когда предельные издержки добавленных затрат равны нулю. При эффективном уровне затраты оказываются меньше, чем их величина при максимально устойчивой продуктивности природных активов. В целом статическая эффективность ведет к большему сохранению возобновимых природных запасов, чем при максимально возможном их потреблении. Если же начнутся технические и технологические изменения, направленные на снижение предельных издержек природопользования, то в условиях постоянства цены на итоговую продукцию достижения равенства предельных издержек и предельного дохода может быть только при снижении предельного дохода, а это приводит к увеличению затрат, а также снижению исходного объема природных ресурсов.

Статическая эффективность устойчивого природопользования в целом является частным случаем динамической эффективности, когда дисконтная норма равна нулю. Дело в том, что статическое эффективное природопользование представляет из себя распределение, максимизирующее одинаковый чистый доход в каждом периоде.



Кривая эффективности природоохранных затрат в условиях статичной устойчивости

Временный рост добычи i -го природного ресурса, а следовательно, и чистого дохода должен быть больше, чем возмещение снижения чистых доходов в перспективе, поскольку оставшийся запас ресурсов оказывается на более низком уровне, что приводит к снижению недисконтированных чистых доходов. Увеличение дисконтной нормы приводит и к увеличению издержек для собственника ресурса, поддерживающего некоторый определенный ресурсный запас. Одним из важнейших условий динамического эффективного распределения является увязка ее с большой дисконтной нормой, а именно $P = C/dx$, где P – постоянная цена; C – постоянные предельные издержки на единицу усилия и dx – объем получения ресурса на единицу усилия. Если теперь умножить обе части уравнения на y , то получим $P_y = C_y$. Левая часть уравнения отражает доходы, в то время как правая – общие издержки, если чистые доходы равны нулю. В целом статически установленное потребление природного ресурса предполагает больше его объем, чем изъятие, в то время как динамическая эффективность природопользования предполагает постепенное уменьшение ресурса. Более низкие затраты, связанные с получением продукции, и более высокая дисконтная норма вероятны в тех случаях, когда динамический эффективный уровень затрат (усилий) превосходит величину ассоциированных затрат с максимально устойчивым сбором. Нулевые предельные издержки приводят к тому, что статичный эффективный стабильный сбор и максимальный стабильный сбор стремятся к равенству.

В целом же высокие издержки природопользований снижают статическую эффективность устойчивого сбора (количества получаемого продукта), но не максимальный устойчивый сбор. Более высокие издержки получения продуктов природопользования уменьшают вероятность того, что дисконтирование станет причиной снижения ресурсов ниже максимально устойчивого уровня сбора. Непосредственно темпы прироста совокупной продуктивности i -го природного ресурса должны превосходить дисконтную норму.

Использование концепции предельных издержек позволяет, используя достаточно традиционные приемы управленческого учета и анализа, определиться с проблемой расширения или сокращения объема производства и реализации. Предельные издержки отражают такие изменения в издержках, которые повлекут за собой увеличение или уменьшение объема деятельности, которые в природоэксплуатирующих предприятиях увязываются со средозащитными аспектами.

Выводы и предложения по дальнейшим исследованиям. Комплексный характер деятельности такого рода предприятий одним из следствий выделяет невозможность расчленения хозяйственного процесса на собственно производство и природоохранную деятельность. Определение величины природоохранных издержек, их вычленение в чистом виде не столь важно.

Осуществляя инвестиции, бизнес принимает во внимание все экономические характеристики. Хорошие экологические показатели выгодны ему, так как обеспечивают экономию за нарушения. Однако, суммируя все доходы, ему не всегда интересно знать, какая часть издержек принесла тот или иной доход. Вместе с тем, в ряде случаев выделение природоохранных издержек необходимо, например при использовании налоговых льгот в процессе осуществления средозащитных инвестиций. Оставляя в стороне особенности методологического инструментария, направленного на выделение природоохранных издержек, следует отметить, что они также могут быть отнесены к общим (суммарным) средним, получаемым в результате деления суммарных (общих) затрат на объем предотвращенного отрицательного давления на природную среду, а также к предельным, определяемым в виде приростной величины, описывающей дополнительные издержки по нейтрализации вредного воздействия хозяйствующих резидентов на окружающую природную среду.

1. Барнгольц С. Б. *Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособ.* / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. 2. John Cobb (1995), *Неужели уже слишком поздно: богословие экологии* / Код доступа www.ebrary.com. 3. Ендовицкий Д. А. *Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика* / под ред. проф. Л. Т. Гиляровой / Д. А. Ендовицкий. – М.: Финансы и статистика, 2001. 4. Кутер М. И. *Теория и принципы бухгалтерского учета* / М. И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2000. 5. Лапытова О.В. *Эколого-экономический анализ* / О.В. Лапытова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2004. – № 2. 6. Хендриксен Э.С. *Теория бухгалтерского учета* / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997. 7. Hueting, R (2001) “Экологическая оценка и устойчивый учет национального дохода” (с Бартом де Бур) и “Три стойкие мифы в экологических дебатах” в: Экко К. ван Ierland соавт. (eds) *Economic Growth and Valuation of the Environment.* (Ред.) *Экономический рост и оценка окружающей среды. A Debate . Дебаты.* Cheltenham Glos: Edgar Elgar. Cheltenham Glos: Эдгар Элгара. Код доступа www.EBSCOhost.com. 8. Шнейдман Л.З. *Экологический учет и аудит* / Л.З. Шнейдман. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. 9. *Экономика природопользования: учеб.* / под ред. К. В. Папенова. – Э40 М.: ТЕИС, ТК Велби, 2010. – 928 с. 10. *Экономическая эффективность развития России* / под ред. К. В. Попенова. – М.: Теис, 2007.

УДК 657.471.65

Т.М. Бойчук

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ЕВОЛЮЦІЯ ФОРМУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПОНЯТТЯ «АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ»

© Бойчук Т.М., 2012

На підставі економічної літератури та нормативно-правових актів України з оподаткування і бухгалтерського обліку досліджено еволюцію формування поняття «адміністративні витрати» і його використання в сучасному бухгалтерському обліку.

On the basis of economic literature and normatively-legal acts of Ukraine from taxation and accounting; forming evolution of concept administrative charges and it use in a modern accounting are investigated.

Постановка проблеми. Питання оптимізації виробничих витрат вже давно є об’єктом досліджень економістів-теоретиків, керівників фірм та їх бухгалтерів. В економічній теорії навіть диференціюють використання понять «економічні витрати» та «бухгалтерські витрати». Давно досліджено, що переважно більша частина витрат фірми змінюється одночасно зі змінами обсягів