

РАЗВИТИЕ ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ МЫСЛИ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

В статье рассмотрено развитие эколого-экономической мысли и ее влияние на бухгалтерский учет

Учитывая деструктивные процессы, которые начали проявляться во всех сферах бытия человека, значительную актуальность приобрели эколого-экономические вопросы. В современных условиях решить проблему дисгармонии в отношениях человека с окружающей природной средой в рамках экономической методологии практически невозможно. Основная причина – это процесс индивидуализации, который стимулировал стремление человека к выделению из среды. Человек предпочитает видеть себя отдельно от природы – он стремится властвовать над природой. Эти процессы продолжают довольно давно и, очевидно, будут продолжаться. Поэтому сегодня стоит задача не столько борьбы с экологическими проблемами настоящего, сколько устранения их причин и формирование почвы для информационного прорыва, необходимого для трансформации мышления человека.

Закрепление принципа “господства” наложило серьезный отпечаток на построение экономических отношений. Как следствие, была сформирована экономическая традиция, которая легла в основу определения стоимости природных ресурсов. Они рассматривались как бесплатные дары, которые человек имеет право потреблять без каких-либо обязательств.

Закрепление такого отношения можно наблюдать в разработанной физиократами теории “чистого продукта”. Несмотря на то, что представители этого экономического течения подчеркивали исключительную роль природы, в частности, земли в создании богатства, сам “чистый продукт” рассматривался как дар природы человеку. Кенэ Ф. считал, что “чистый продукт” создается не трудом самим по себе, а трудом в сочетании с землей, природой. Поскольку “чистый продукт» является даром природы, единственной его формой физиократы считали земельную ренту, которую фермеры и крестьяне вынуждены были полностью отдавать землевладельцам в виде арендной платы. Этим можно объяснить позицию Ф. Кене, который заметил, что “без человеческого труда земля не имеет никакой ценности” [8, с. 24].

Похожее мнение отстаивал Д. Рикардо. Он рассматривал землю как “не только экономически, но и физически ограниченный ресурс, то есть не учитывал возможности ее искусственного улучшения” [13, с. 367]. Именно поэтому, рассматривая ренту, он отмечал, что это часть продукта земли, которая уплачивается землевладельцу как “свободный дар природы”, результат ее “труда”.

В разработанной концепции распределения, которая известна как теория “трех факторов” производства, Ж.-Б. Сей рассматривал землю как один из основных производственных факторов, который оказывает услуги по созданию стоимости. Оплату таких услуг в виде ренты должны получать, по его мнению, собственники земли, что нивелирует ценность земельных ресурсов.

Аналогичное отношение человека к природным ресурсам встречается и в исследованиях М. Бунге. “В удовлетворении человеческих потребностей участвуют “две производительные силы” – природа и труд. Природа предоставляет в распоряжение человеку даровые материалы и даровые силы; труд, используемый в производстве, требует напряжения мышц, умственного представления, затрат времени и сил, поэтому (за исключением личной зависимости) он не может быть даровым, и средства, в производстве которых участвует человек, имеют ценность” [10, с. 325]. Продемонстрировать данную традицию удалось в определении богатства Ч. Кэри. “Богатство, – по его мнению, – заключается в способности владеть даровыми услугами природы” [10, с. 310].

Исследования Тюнера ярко продемонстрировали механизм формирования уровня ренты в результате конкуренции между фермерами за получение лучшего земельного участка, учитывая удаленность последней от города как рынка сбыта (плодородие участков Тюнер не дифференцировал). В частности, по Тюнеру, максимальная земельная рента будет получаться из ближайших к городу земель, то есть в первом “концентрическом кольце”, а в последующих будет постепенно уменьшаться, тогда в последнем, которое символизирует границы “изолированного государства”, ее вообще не будет [13, с. 443-444].

Критикуя теорию земельной ренты А. Смита, Ж.-Б. Сея, Т. Малтуса, Д. Рикардо, Дж.С. Милл отмечал аномальность и неестественность того, что земельная рента дает землевладельцам то, что не является результатом их труда. Дж.С. Милл считал землевладельцев паразитирующим классом. В этом, по его мнению, проявлялась противоречие между прибылью и рентой.

Похожие идеи отстаивал в своей теории Ф. Бастиа. По его мнению, производительную силу земли трудно приписать заслугам землевладельца, который присваивает ренту лишь потому, что владеет этой землей. Такая позиция базировалась на экономической традиции определения ценности природных ресурсов. По мнению Ф. Бастиа, “то, что дается даром, должно принадлежать всем”. По этому поводу С.М. Злупко отмечает, что “общественная гармония” в этой части могла бы несколько пострадать, но Бастиа находит объяснение: он рассматривает землевладельца как человека, заботящегося о качестве земли и являющегося владельцем услуг предков по возделыванию и улучшению земли” [10, с. 307].

Таким образом, в экономической теории постепенно сформировался и закрепился стереотип отношения к окружающей природной среде, предусматривавший нивелирование ценности природных ресурсов и получил распространение наряду с развитием теории ренты и породил небрежное отношение к ним.

Еще одной составляющей ядра экономической традиции, которая закрепила небрежное отношение к окружающей природной среде, является экономическая рациональность, которая распространилась и закрепилась в экономической теории и существенно повлияла на бухгалтерский учет. Априорность рациональной модели поведения человека закрепил Аристотель. Дальнейшее распространение рационального стиля мышления связано с фамилиями Ф. Бэкона, Т. Гоббса, И. Ньютона, а в экономической науке – с фамилией А. Смита.

По Ф. Бэкону “Знание и могущество человека совпадают, ведь незнание причины затрудняет действие. Природа побеждается только подчинением ей, и то, что в созерцании является причиной, в действии является правилом” [1, с. 12].

В конце XIX начале XX в. “Характерная для машинного процесса дисциплина вынуждает к стандартизации поведения и познания окружающего мира, которая выражается в точных количественных соотношениях, и прививает навыки осмысления и объяснения фактов в контексте причинно-следственной связи, в том числе оценку силы, которая присуща фактам, вещам, связям и даже способностям человека. Метафизикой такого стиля мышления является материализм, а присущая ему точка зрения – цепь причинности... Такой менталитет наиболее распространен и закрепился в тех обществах, где достигнуты большие успехи в сфере машиностроения, которые являются одновременно и причиной и следствием машинного процесса” [4, с. 55-56]. Добавив к этой характеристике стремительное развитие естественных наук, идея с рациональностью человеческого поведения является логичной и могла быть воспринята в то время как обоснование возможности существования “*homo economicus*”.

Эффективность математики в области естественных наук в те времена, делала ее чрезвычайно привлекательной для экономических исследований. Настолько привлекательной, что ради возможности использовать математический аппарат в своих исследованиях, ученые-экономисты были готовы допустить любые упрощения, оставляя без внимания естественные условия, в первую очередь, экологическую ситуацию. Таким упрощением является представление человека, а именно “*homo economicus*”, главным элементом экономических отношений.

Подобная трансформация открыла экономистам путь для использования математического моделирования в научных исследованиях. Вместе, они вынуждены были пойти на упрощение реальных процессов и явлений в общественно-экономических отношениях. Занявшись математическим моделированием экономики, маржиналисты применили “упрощения”, исследуя только “чистую экономику”, то есть экономику вне социальных форм. Этот термин прозвучал в названии работы Л. Вальраса “Элементы чистой политической экономии” [3]. Таким образом, маржиналисты трансформировали предмет исследований, пытаясь обойти любые классовые интересы. Ключевой проблемой стало экономическое поведение субъекта, предусматривающее использование им редких производственных ресурсов.

Поиск равновесия, экономического оптимума направил исследования на оценку и характеристику поведения потребителя, а именно определения стоимости на основе субъективной оценки полезности. Без внимания остались проблемы производства, в том числе связанные с необходимостью сохранения окружающей природной среды. Итак, мотивация рассматривалась вне отношений с окружающей средой (экологическими условиями), что является ее упрощением.

Проблема заключается в последствиях, к которым привело распространение идеи о рациональности. Человек потерял огромное количество своих качеств. Он был лишен даже права на эмоции, которые расценивались как ограничения, стереотипы, которые мешали распространению “норм машинной эры”, новых “финансовых стандартов”.

Критикуя школу Смита-Рикардо, Б. Гильдебранд отмечал, что она ограничила свои исследования только сферой экономических явлений, проигнорировав мораль, право, альтруистические и другие чувства людей. “Смитовской школа, – писал Б. Гильдебранд, – разорвала всякую связь между наукой и моральными задачами человеческого рода. Политическая экономия является наукой моральной, а не учением о человеческом эгоизме” [10, с. 361].

Достаточно четко негативно по поводу английской экономической школы высказался Ч. Кэри: Британская школа экономистов рассматривает не действительного человека, который живет в обществе, а искусственное творение собственной системы. Ее теория занимается собственными примитивными инстинктами человечества, а на высшие – смотрит, как на побочное обстоятельство, чужое системе” [10, с. 309]. “Он считал ошибочным делать предметом политической экономии материальные потребности человека, так как это сводит ее до состояния животного мира. Для науки важно изучать все явления, которые влияют на человека, наделенного чувствами, умом, талантами. Ошибка экономистов, по мнению Ч. Кэри, состоит в том, что в своих исследованиях они принимают дикое животное, назвать которого «именем человека означало бы унижить понятие, соединенное с этим словом и принято Адамом Смитом за выражение идеи существа, подобного Творцу” [10, с. 309]. Кэри Ч. критиковал материалистически ограниченное толкование человека, который как будто бы служит орудием для капитала, а не наоборот. В стороне остались экологические условия, актуальность и важность которых сегодня растет. Описать такую ситуацию задолго до момента ее наступления удалось голландскому философу Б. Спинозе: “В теории человек оказался отделенным от природы и погруженной в замкнутый психологический и социальный мир, оказался “государством в государстве” [23, с. 68].

Игнорирование экологических проблем обусловлено поведением человека, которое определялось стремлением к максимизации прибыли. Будучи основой поведения “*homo economicus*” экономическая рациональность оправдывает стремление к минимизации расходов, связанные с охраной и воспроизводством природных ресурсов.

Идея с рациональностью поведения субъектов микроэкономического уровня общественно-экономических отношений определила прагматический характер бухгалтерского учета. Приняв ее за аксиому, исследователи начали ограничиваться микроэкономическим значением бухгалтерского учета. На этой основе появляется и начинает развиваться управленческий учет. Его появление можно объяснить задачами, которые возникли в результате становления индустриального общества.

Основой индустриальной экономики стала масштабность производства, которая была необходима для эффективной конкуренции на рынке. “Речь идет о мире крупных корпораций, в котором люди все больше и больше обслуживают потребности этих организаций, хотя считается, что последние обслуживают людей. Это мир, в котором мотивы, лежащие в основе действий членов организаций, не укладываются в схемы стандартных учебников. Рынок не только не является контролирующей силой в экономике, но все больше и больше приспособливается к потребностям субъектов” [9, с. 9].

Возможность использовать преимущества масштабности обеспечил бухгалтерский учет. Развитие его методов, в частности, учета затрат и метода калькулирования, стал залогом эффективности предприятия индустриального общества. Так случилось, что бухгалтерский учет вооружил предприятия в их конкурентном противостоянии. Он стал кирпичом, на которой был построен индустриальный экономический мир.

Использование бухгалтерского учета в части контроля и управления расходами, помогало минимизировать влияние неопределенности рынка, компенсируя тем самым ущерб, связанный с трансакционными издержками. На этой основе начинают появляться и развиваться транснациональные компании. В

результате они стали основными экономическими субъектами индустриальной системы, философией функционирования которой был экономический рост, который ассоциировался с приростом экономических показателей как на микро- так и на макроуровне. Единственным обстоятельством, которое имело сдерживающее влияние на экономический рост, была постоянная положительная динамика населения Земли.

На значение проблемы пропорциональности между населением и землей, как основным производительным ресурсом, указывал Платон. Ее решение было одним из ключевых условий при построении справедливого государства. Справедливое государство по Платону, это, прежде всего, государство, в котором происходит справедливое распределение земли. “Счастливым обстоятельством, которое положительно влияет на функционирование государства, – это отсутствие страшного и опасного конфликта по перераспределению земли” [18, с. 894].

Отвечая на вопрос, каким же способом можно так правильно распределить землю, Платон отмечает: “Прежде всего, необходимо установить численность населения, иными словами, сколько у нас жителей. Затем необходимо решить, на сколько частей мы их поделим и насколько велика будет каждая часть. Определив это, можно приступить к наиболее равномерного распределения земли и жилья. Какое количество граждан будет достаточным, можно определить не иначе, как в соответствии с количеством земли и с ближайшими государствами. Земли необходимо столько, чтобы она была способна прокормить это количество людей при условии их рассудительности, но не более” [18, с. 895].

О возможных негативных последствиях обусловленных постоянным ростом населения предостерегал Ф. Кене: “Необходимо меньше стремиться к увеличению численности населения и более к увеличению национального дохода” [16, с. 249]. По словам А. Маршалла: “Проблема роста населения в более или менее общей форме приковывала к себе внимание вдумчивых людей во все времена истории человечества. Влияние проблемы роста населения, часто явный, а иногда даже четко не осознанный людьми, можно проследить в большой части правил, обычаев, обрядов, которые требовали придерживаться в восточном и западном мире законодатели, лица, защищающие моральные принципы и те безымянные мыслители, мудрость которых наложила свой отпечаток на национальные обычаи и нормы поведения” [16, с. 246-247].

Вместе с тем, задачи решения проблем, связанных с ростом населения, в частности, экологических, для него не являются заслуживающими внимания ученых-экономистов. По мнению А. Маршалла: “Английские экономисты первой половины прошлого века переоценивали тенденцию влияния роста населения”. Объясняя такой вывод, А. Маршалл цитирует Т. Малтуса: “... то, что происходило в прошлом, очевидно, повторится и в будущем и что рост населения, если он не будет ограничен добровольным сдерживанием, будет сдерживаться бедностью или другими пагубными причинами” [16, с. 46-247].

Объяснение такой ситуации в экономической теории, попытался дать М. Блауг: “ приходом предельного анализа Малтуса теория исчезла из экономической науки, но не потому, что экономисты перестали в нее верить. Большинство великих личностей того периода – Джевонс, Маршал, Викард, Вальрас и Кларк – считали теорию Малтуса в целом правильной. Но прирост населения в новой экономической теории рассматривался как экзогенная переменная величина. По словам Джевонса, “задача экономической науки” следующая: “Дано определенное количество населения с различными

потребностями и производственными возможностями, которое обладает определенным количеством земли и другими материальными ресурсами; надо найти применения его труду, который максимизирует бы полезность производимой продукции” [2, с. 271].

Таким образом, распространение принципа рациональности, следствием которого стало закрепление философии максимизации прибыли, способствовало развитию экономической традиции, которая закрепила небрежное отношение к окружающей природной среде. Поэтому последствия объявленного экономического роста, в первую очередь, экологические, остались без внимания ученых-теоретиков. Ввиду того, что исследования в области бухгалтерского учета и их актуальность определяется как практическими вопросами, связанными с особенностями общественно-экономических отношений, так и изменениями в теоретических концепциях в области экономических исследований, распространение такой традиции имело серьезное влияние и на развитие бухгалтерского учета.

Среди прочего, это обусловлено тем, что задачи бухгалтерского учета зависят от детерминант ценностной ориентации (представления, знания, интересы, мотивы, потребности, идеалы, стереотипы), которые формируются на разных уровнях экономической системы (теоретический и функциональный) и, взаимодействуя, генерируют совокупность институциональных запросов.

Синтезируя направления периодизации развития человечества, опираясь также на разграничение В.Я. Шевчука, можно проследить приближение общества к осознанию необходимости формирования экономической мысли с учетом экологических факторов. Это дает возможность обосновать необходимость бухгалтерского наблюдения экологических факторов (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Характеристика эпох развития общества в разрезе его экологической ориентации (разработана по материалам [25])

Эпоха	Соціальна характеристика епохи	Наявність обліку екологічної діяльності
1. Традиционное общество	Охрана природы и среды обитания игнорируется, тенденция к максимальному демографическому росту, который ограничен дефицитом пищи и болезнями. Доминанта прокормления	Отсутствие учета каких-либо экологических факторов деятельности
2. Переходное общество	Декларируется охрана природы и среды обитания, но осуществляется частично. Максимальный демографический рост, который поддерживается социально-экономическими механизмами и медициной. Доминанта экономики	Возникновение учета природных ресурсов и, соответственно, проблем относительно их оценки
3. Постиндустриальное общество	Охрана природы и среды с технологическими и экономическими ограничениями. Стимулирование демографического роста декларируется, но не осуществляется (в развитых странах осуществляется автоматически). Доминанта экономики с экологическими ограничениями	Разработка основных положений учета экологической деятельности
4. Информационное общество	Приоритет охраны природы и среды обитания. Демографические процессы подчинены цели повышения качества жизни человека. Доминанта выживания	Формирование системы бухгалтерского учета экологической деятельности

Движущей силой на всех этапах является инстинкт продолжения жизни, на этом и строятся основные приоритеты. Для наиболее раннего (традиционного) общества особенность взаимосвязи человека с природой проявлялась в том, что человек лишь пользовался природными ресурсами, не производя материальных благ. На этом этапе доминировал вопрос обеспечения продуктами питания с удаленностью от проблем природоэксплуатации, ведь угроза ограниченности ресурсов не предусматривалась.

Согласно периодизации учетной мысли по Дж. Чербони [22], в этот период отсутствуют факторы, которые побуждали бы становление учета, характерно отсутствие учета других экологических факторов деятельности. Это обусловлено доминированием природы над человеком, который был вынужден подчиниться и “надеяться на милость”.

Со времени неолитической революции, когда человек перешел от собирательства и охоты к земледелию и животноводству, среда превратилось для нее из первоблага в первополезность. Его компоненты рассматривались как производственные факторы (природные ресурсы, средства производства, производственная среда, резервуар для утилизации отходов и т.д.). В частности, именно земля стала основным производственным средством, с помощью которого человеческим трудом и силами природы выращивалось и производилось все необходимое для жизни и деятельности человека. Труд и производительный потенциал природы сливались в единый творческий процесс. Петри В. дал меткое определение этому: “труд – отец богатства, земля – его мать” [12].

В период переходного общества, когда человек начал использовать природные ресурсы как средства и предметы труда, появилась необходимость в их экономической интерпретации. На этом этапе возникло противостояние между двумя основными подходами к оценке экономической стоимости природных благ: трудовой теорией стоимости (классическая политическая экономия – А. Смит, Д. Рикардо) и теорией предельной полезности, или маржиналистской (австрийская школа – К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Визер, а также их последователи Л. Вальрас, В. Джевонс): теория предельной полезности позволяет рассматривать обмен редкими благами независимо от того, являются ли они продуктом труда или нет; трудовая теория рассматривает обмен именно продуктов труда как товаров [6, с. 159].

Таким образом, первая является более универсальной, чем вторая, поскольку обмен продуктами труда является частным случаем общего процесса обмена. Туган-Барановским М.И. осуществлены попытки синтезировать положительные стороны обеих теорий. Как следствие нерешенности вопроса оценки природных благ в рамках экономической теории оно является проблемным и для бухгалтерского учета, так как почти не исследовано и сегодня требует внимания ученых, ведь будет создавать препятствия в построении системы учета природно-ресурсного потенциала в перспективе.

На этапе переходного общества прослеживается бездефицитность природных благ и, соответственно их нулевая меновая стоимость. Это, в свою очередь, исключило необходимость в учете природных ресурсов, а тем более в учете его экологических аспектов.

В начале XX в. под влиянием экономической теории, бухгалтерский учет был отстранен от вопросов сохранения окружающей среды. Учетная информация создавала угрозу процессу становления индустриального общества. Так, истощение природных ресурсов в теории Дж.М. Кейнса [20, с. 13] игнорировалось, поскольку цены на сырьевые товары были очень низкими.

Похожие идеи внедряли в стратегии развития экономики другие капиталистические страны, которые поддерживали активизацию развития промышленности, как возможность наращивания экономических масштабов и, соответственно, безоговорочное использование природных ресурсов.

Политика индустриализации 1926-1941 гг привела к значительному росту количества предприятий тяжелой промышленности (с 54,4 % в 1928 г. до 70,7 % в 1932 г. [11, с. 331]), что увеличило нагрузку на окружающую природную среду.

Такое истощение природных ресурсов привело к появлению в 1973 г. "сырьевого кризиса" и "нефтяных шоков". Экономисты отмечали, что основа мирового кризиса заключалась в укоренившемся в то время индустриальном росте экономик развитых стран в 1950-60-е гг, которое несмотря на применение достижений научно-технического прогресса, было связано со стремительно растущим использованием невозполнимых природных ресурсов, что привело к соответствующему росту цен на них [11, с. 331]. На этом же этапе возникла проблема невозможности рыночного регулирования воздействия предприятий на окружающую природную среду.

Под воздействием процессов глобализации, которые развивались в начале 80-х гг., Мировая общественность почувствовала необходимость начать работу над основными положениями бухгалтерского учета экологической деятельности. Поэтому, была создана Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности, которая в 1989 г. начала работу над указанным вопросом. Исследования показали, что некоторые предприятия систематически включают развернутую информацию относительно расходов на природоохранные мероприятия в финансовые отчеты. Но стандартизированных требований к такой информации установлено не было. В 1991 г. Межправительственной рабочей группой экспертов разработаны первые рекомендации для бухгалтеров по раскрытию информации о влиянии хозяйственной деятельности предприятия на окружающую природную среду, а в 1998 г. всеобщая директива (указания) для органов, занимающихся установлением стандартов по отражению экологической деятельности в бухгалтерском учете [26, с. 5].

На данном этапе развития общества возникла необходимость справедливого (экономически измеренного и учетно подтвержденного) перераспределения природных ресурсов и контроля за их использованием. Ведь рост дефицита сложновозобновимых и невозобновимых в процессе труда природных ресурсов, все больше побуждают к переосмыслению традиционных подходов к их использованию. Таким образом появились новые объекты бухгалтерского учета.

Во времена формирования информационного общества остро встал экологический вопрос в связи с нарастанием глобального экологического кризиса. Поэтому и бухгалтерский учет не остался в стороне от этих проблем. Как отмечает Л.И. Максимов, "... наступательная экологическая политика как составляющая системы экологически направленного учета и аудита может обеспечить предприятиям целый ряд преимуществ, прежде всего экономических, в частности: снижение затрат и рисков, роста конкурентоспособности и т.д." [15, с. 19]. Организация на каждом предприятии надлежащей системы бухгалтерского учета с учетом экологических составляющих и контроль общественности за обнародованием показателей экологической деятельности в финансовой отчетности поможет избежать загрязнения и уничтожения окружающей природной среды.

Влияние институциональных запросов происходит через действие формальных (система нормативного регулирования) и неформальных (традиции, культура ведения бизнеса и т.д.) институтов на систему бухгалтерского учета и проявляются в форме управленческих запросов.

Запрос на информацию, связанную с экологической деятельностью или экологическими последствиями, может быть обусловлен различными причинами:

- причины-условия (кризисы, катастрофы и т.п.);
- экономические причины (недостаток ресурсов, кризисы и т.д.);
- рыночные причины (спрос на экологически чистую продукцию);
- развитие человеческого сознания (ощущения причастности к общему эволюционному процессу, ощущение целостности с природой).

Первые два вида причин влияют на владельца капитала, заставляя его учитывать внешние (природные) условия функционирования предприятия через порождаемую объективную необходимость в экологической информации, которую может обеспечить система бухгалтерского учета.

Чрезвычайно актуальными в этом контексте являются исследования Дж. Форрестера и Д. Медоуза. Чтобы привлечь внимание человечества к проблемам экологии Дж. Форрестер разработал модель “Мировая динамика” или “Мир-1”, опубликованную в 1971 г., в которой пытался построить и описать характер функционирования динамической мировой модели, которая бы соединяла населения, капиталовложения (фонды), географическое пространство, природные ресурсы, загрязнение и производство продуктов питания. По мнению автора, именно они являются основными компонентами, которые, взаимодействуя, обуславливают динамику изменений в мировой системе. Стратегия развития, считает Дж. Форрестер, должна быть ориентирована на переход от динамичного роста к состоянию мирового равновесия. Автор выделил 5 переменных величин, данные по которым собирались начиная с 1900 г.:

1. Численность населения Земли в физических величинах.
2. Удельный вес инвестиций в сельское хозяйство в общем количестве инвестиций в физических единицах.
3. Валовые инвестиции в условных единицах.
4. Запасы природных ресурсов в условных единицах.
5. Уровень загрязнения окружающей среды [14, с. 201-202].

Форрестером Дж. были сделаны выводы о будущих тенденциях опустошения природных ресурсов, повышении цен на сырье, отвлечении инвестиций в сельское хозяйство в ущерб другим отраслям, падении объемов производства, сокращении количества продовольственных товаров на одного человека [14, с. 202]. Однако наличие и объективность таких причин не имели существенного влияния на поведение собственника и его заинтересованность в ведении бухгалтерского учета экологической деятельности. Человек продолжал погружаться в фазу индивидуализации, руководствуясь краткосрочными финансовыми целями, игнорируя последствия и угрозы, которые существуют как для нее, так и для всей планеты.

На актуальность и возможности рыночных факторов-стимулов обратил внимание в своих исследованиях Ф. Бастиа. Основным вопросом политэкономии, по мнению Ф. Бастиа, должен стать не вопрос о законах производства, о заинтересованности производителя, а об основных закономерностях процесса потребления, поскольку именно он обуславливает направления развития производства [10, с. 308].

Признавая, что только потребитель навязывает свою объективную волю производителю, Ф. Бастиа пишет о его моральной ответственности перед обществом, отводя ему роль воспитателя вкусов и предпочтений, ответственного за неразумные формы потребления. “Если человечество совершенствуется, то это потому, что морально совершенствуется потребитель” [10, с. 308-309].

Формирование запроса владельцем капитала (системой управления предприятия) под воздействием причины связанной с развитием сознания является своеобразным индикатором развития общества, что выражается в характере и организации общественно-экономических отношений. Основой такого запроса является человеческое отношение к окружающей природной среде. Эта проблема шире чем исключительно проблема потребления ресурсов. Это проблема менталитета, мышления, психологии, культуры.

Первые шаги в направлении решения экологических проблем сделаны в рамках институциональной теории. Институциональную терминологию первым начал применять Т. Веблен в своей статье “Почему экономика не является эволюционной наукой” (1898 г.). В труде “Теория праздного класса: Экономическое исследование институций” [4] под институтами Т. Веблен понимает комплекс привычных способов мышления об отношениях между человеком и обществом, а также общепринятое поведение. Их трактовка не претерпела особых изменений и в дальнейших исследованиях Т. Веблена, кроме акцента на том, что институты являются продуктом длительного предварительного историко-социального опыта людей. Он рассматривал институты как сложные образования, кумулятивная динамика которых определяет траекторию развития. Поэтому становление индустриальной системы он доказывал через институциональные изменения.

В Украине институциональное направление в конце XIX – начале XX в. развивали Н. Бунге, Д. Пихно. М. Туган-Барановский, Н. Зибер, М. Соболев, В. Железнов, В. Левитский. До сих пор так и не сложилась единая классификация институциональных теории, оставляя место для дуализма старого институционализма (Т. Веблен, Дж. Коммлонс, Дж.К. Гэлбрейт) и неинституционализма (Р. Коуз, У.К. Митчелл, Дж. Бьюкенен, Д. Норт, Дж.М. Ходжсона, Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Оба направления современного институционализма сформировались либо на основе, либо под существенным влиянием неоклассической теории.

Нобелевский лауреат Д. Норт отмечает, что “институты – это правила игры в обществе или, точнее, придуманные людьми ограничения, которые направляют человеческое взаимодействие в определенное русло. И, как следствие, они структурируют стимулы в процессе человеческого обмена – политического, социального или экономического. Институциональное изменение определяет путь, которым общество развивается во времени, и поэтому является ключом к пониманию исторического изменения” [17, с. 10].

Ходжсон Дж. определяет институты как долговечные системы правил, сложившиеся и укоренившиеся, формирующих структуру социальных взаимодействий [24, с. 11]. Таким образом, по мнению ученого, институты составляют сущность системы социальных правил. По Дж. Ходжсону, содержание понятия институции включает, как нормы поведения и социальные конвенции, так и юридические, и формальные правила игры.

Для раннего институционализма категория “институт” служила своеобразным “тараном” в прорыве экономической теории в области междисциплинарных исследований, смежных с другими общественными науками. Она выступила теоретическим средством включения социального, исторического и культурного антропогенеза в плоскость экономической науки переход от анализа “человека экономического” к всесторонности, универсальности “социального человека”. Как стержень институциональных исследований эта категория воплощала противодействие гетеродоксии в отношении преобладающей с конца XIX в. тенденции сужения предмета экономической науки в пределы абстрактно-формализованной “чистой” экономической теории, декларируемой представителями маржинализма и неоклассики [7, с. 58]. Таким образом, институциональная теория, помимо всего прочего, позволяет освободить человека от “оков рациональности”, в которые она попала в результате синтеза экономической теории и естественных наук.

Признание воздействия на поведение субъекта бухгалтерского учета требует учитывать ценностный аспект знания, проявляющегося в философском знании в виде размышлений об этических, эстетических и экологических ценностях, о путях и тенденциях развития человечества. Это означает, что информация из системы бухгалтерского учета, которая со временем трансформируется в знания, является результатом не только абстрактно-теоретической и практической деятельности, связанной с ведением бухгалтерского учета, но и выражением ценностных установок и ориентаций.

Соответственно, процесс использования методов бухгалтерского учета, направленный на формирование бухгалтерской информации, должен включать ценностные ориентиры, которые являются составляющими экологического сознания, проявляющегося в виде формальных и неформальных ограничений. Это позволит расширить знания о бухгалтерском учете, а также факторы, влияющие на его развитие, обогатив тем самым теорию бухгалтерского учета.

Поэтому важно учитывать теоретические положения, с помощью которых и в рамках которых происходит развитие теории бухгалтерского учета. Их сочетание создает пространство, в котором он функционирует и развивается.

Связь экономических проблем с экологическими следует рассматривать в контексте связи “человек-среда”. Такой подход обусловлен существованием постоянного непрерывного обмена человека с окружающей средой. Человек должен рассматриваться как открытая система. Потребление ресурсов и производство являются неотъемлемыми частями человеческого поведения, в том числе, что касается общественно-экономических отношений. Указанные составляющие формируют мотивационную основу человеческого поведения.

Реализовать такой подход удалось В. Вернадскому. В первую очередь, это касается раскрытия проблемы потребления. Он рассматривает жизнь человека как составляющую космического процесса в неразрывной связи с окружающей природной средой, которую он называет биосферой. “Жизнь человека является частью движения природы, которая является механизмом преобразования солнечной энергии в биосфере в земные силы. Вещество биосферы благодаря космическому излучению пронизано энергией, оно становится активным, собирает и распределяет в биосфере полученную в форме излучений энергию, превращает ее в конце концов в энергию в земной среде свободную, способную производить работу” [5, с. 37].

Важно отметить, что развитие биосферы В. Вернадский связывает с деятельностью человека. При этом исключительное значение, по мнению ученого, имеет информация. “Под влиянием научной мысли и человеческого труда биосфера переходит в новое состояние – в ноосферу ... Мы переживаем в настоящее время исключительное проявление живого вещества в биосфере, генетически связанное с выявлением сотен тысяч лет назад *Homo sapiens*, создание этим путем новой геологической силы, научной мысли, которая резко увеличивает влияние живого вещества в эволюции биосферы” [5, с. 252]. “Создание ноосферы из биосферы – явление естественное, более глубокое и мощное в своей основе, чем человеческая история. Оно требует восприятие человечества как единого целого. Это его обязательная предпосылка” [5, с. 261]. Такие выводы чрезвычайно важны для характеристики роли и значения бухгалтерского учета, в частности, учета экологической деятельности. Функциональный статус бухгалтерского учета как науки и практической деятельности открывает перед ним широкие перспективы, связанные с гносеологическим содержанием бухгалтерской информации.

Информация, сформированная в системе бухгалтерского учета, относительно экологической деятельности предприятия или экологических последствий его функционирования является основой для информационной революции. Такой информационный прорыв необходим для реализации всех причин-стимулов заинтересованности собственника в сохранении окружающей природной среды, в первую очередь связанной с развитием сознания.

Для его реализации необходимо пересмотреть содержание процессов, связанных с общественно-экономической деятельностью человека. Кроме В. Вернадского эту задачу попытался реализовать также С. Подолинский.

Описывая вселенную, С. Подолинский отмечает, что количество ее энергии является вечно неизменной. “Некоторые небесные тела передают различные виды энергии в большом количестве через мировое пространство другим небесным телам, мы вправе заключить, что эти небесные тела, планеты и спутники, получающие энергию в виде тепловых, световых, химических лучей, магнетизма и т.д., от ближайшего к ним солнца. Несомненно, что такая постоянная передача энергии из мест, имеют большие ее запасы, в другие места, где ее меньше, должна через весьма длительный промежуток времени привести к повсеместному выравнивания энергии” [19, с. 206].

Таким образом, ключевым процессом, который обеспечивает жизнь во вселенной, является преобразование энергии. По мнению С. Подолинского, ключевую роль в этом процессе играет человек. Характеризуя учение С. Подолинского, С.М. Злупко отмечает, что “С. Подолинский был первым, кто обосновал указатели органического энергообмена в общественно-экономической системе на основе взаимодействия человека и окружающей среды” [10, с. 496]. Но это были лишь первые шаги в этом направлении. “В широком смысле Подолинский разъяснял разумность коллективного общежития с позиций энергетической эффективности, однако не сумел четко сформулировать особенности такой жизни” [13, с. 431].

В этом же направлении осуществлял исследования М.Д. Руденко. Он отмечает наличие взаимосвязи между явлениями природными и явлениями общественными, в частности, что касается абсолютной и относительной прибавочной стоимости.

Абсолютною прибавочною стоимостью М.Д. Руденко называл энергией прогресса. “Если отсутствует ее производство государство со всей неизбежностью движется к своей гибели. И тем быстрее, чем интенсивнее развивается промышленность. Это пагубное ускорение объясняется тем, что по закону сохранения и превращения энергии плодородие земли (абсолютная общественная энергия) переливается в энергию промышленных предприятий (относительную общественную энергию)” [21, с. 364]. “Относительная прибавочная стоимость – это, собственно, стоимость учетная, финансовая, или, проще говоря, бухгалтерская” [21, с. 363].

Итак, исследование В. Вернадского, С. Подолинского, М. Руденко заложили надежных теоретический фундамент для формирования принципов сосуществования человека и природы.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Бекон Ф. Сочинения в 2-х т. / Ф. Бекон / [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. – М.: “Мисль”, 1972. – Т. 2. – 1972. – 582 с.
2. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / Марк Блауг; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 670 с.
3. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас. – М.: Изограф, 2000. – 448 с.
4. Веблен Т. Теория делового предприятия / Т. Веблен; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2007. – 288 с.
5. Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера / В.И. Вернадский; [предисловие Р.К. Баландина]. – М.: Абрис-пресс, 2007. – 576 с.
6. Врублевська О. Проблеми формування теоретичних засад економічної оцінки природних благ / О. Врублевська // Регіональна економіка. – 2004. – № 2. – С. 154-165.
7. Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т.В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53-64.
8. Гиггс Г. Физиократы. Французские экономисты XVIII века / Г. Гиггс; за ред. П.Б. Струве; [пер. с англ. О.Ю. Гофман] – С-Пб: Книжный магазин и контора изданий О.Н. Поповой, 1899. – 116 с.
9. Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество / Дж. Гэлбрейт; [пер. с англ.]. – С-Пб.: Terra Fantastica, 2004. – 602 с.
10. Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с.
11. История экономики: [ученик] / Под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. – [2-е изд., испр. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 416 с.
12. Історія економічних учень: [підручник]. У 2 ч. – Ч. 1. / За ред. В.Д. Базидевича. – [2-е вид., випр.]. – К.: Знання, 2005. – 576 с.
13. Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.] / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – 647 с.
14. Лавров Е.И. Экономический рост: теория и проблемы: [учеб. пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – 214 с.
15. Максимів Л.І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л.І. Максимів // Бухгалтерській облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18-23.
16. Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3] / А. Маршалл – М.: Прогресс, 1993. – 332 с.

17. *Норт Д.* Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Основи, 2000. – 198 с.
18. *Платон Диалоги.* Кн. 2-я / Платон; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; введ. ст. к 3-4 тт., к діалогам “Филеб” “Тимей”, “Критий” А.Ф. Лосева; введ. ст. к діалогу “Государство” В.Ф. Асмуса; примеч. к діалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. – М.: Эксмо, 2008. – 1360 с.
19. *Подолінський С.А.* Вибрані твори / С.А. Подолінський; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.
20. *Репетто Р.* Природные ресурсы в системе национальных счетов / Роберт Репетто // В мире науки. –1992. – № 8. – С. 12-15.
21. *Руденко М.Д.* Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. / М.Д. Руденко – К.: Журналіст України. – 2008. – 716 с.
22. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
23. *Философия экономики: [учеб. пособие] / Отв. ред. С.В. Сняков.* – К.: “Альтерпрес”, 2002. – 384 с.
24. *Ходжсон Д.* Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2003. – 464 с.
25. *Шевчук В.Я.* Екологічний аудит: [підручник] / В.Я. Шевчук, Ю.М. Саталкін, В.М. Навроцький. – К.: Вища шк., 2000. – 344 с.
26. *Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию; [пер. с англ.].* – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.